Χρηματοοικονομική Λογιστική
(Financial Accounting)

ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Οι επιχειρήσεις πρέπει να γνωστοποιούν στο περιβάλλον τους ορισμένες πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τη διενέργεια εκτιμήσεων και τη λήψη οικονομικών από φάσεων.

Η διοίκηση της επιχειρήσεως και οι τρίτοι ενδιαφέρονται να γνωρίζουν την πορεία της επιχειρήσεως και τη θέση της μέσα στον κοινωνικοοικονομικό χώρο. Η παροχή αυτών των πληροφοριών αυτών γίνεται με τις οικονομικές καταστάσεις.

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι πίνακες στους οποίους εμφανίζονται πληροφορίες χρησιμοποιούμενες από ποικιλία προσώπων τις οποίες χρειάζονται για να προβούν σε εκτιμήσεις και λήψεις οικονομικών αποφάσεων.

Οι τρίτοι της επιχείρησης είναι οι μέτοχοι, οι πιστωτές, οι εργαζόμενοι στην επιχείρηση, οι προμηθευτές, οι πελάτες, τα εργατικά σωματεία, οι οικονομολόγοι, οι στατιστικολόγοι, οι οικονομικοί αναλυτές, οι φορολογικές και ασφαλιστικές αρχές.

Στις οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνονται συμφωνά με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο:

-Ο ισολογισμός

-Ο λογαριασμός αποτελέσματα χρήσεως

-Οι μεταβολές των ίδιων κεφαλαίων

-Οι ταμειακές ροές

-Οι σημειώσεις

Αντιθέτως, η διοίκηση των επιχειρήσεων μπορεί για δική της χρήση να συντάσσει οικονομικές καταστάσεις με πολλούς διαφορετικούς τρόπους που υπηρετούν καλύτερα τους σκοπούς της εσωτερικής διοικήσεως.

Όταν, όμως οι οικονομικές καταστάσεις προορίζονται για τους τρίτους της επιχειρήσεως πρέπει να είναι σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Στην χώρα μας οι επιχειρήσεις των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο υποχρεούνται να δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις από 1.1.2003 συμφωνά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις επειδή έχουν ως στόχο να πληροφορήσουν τους χρηματοδότες των επιχειρήσεων (μετόχους, πιστωτές, τράπεζες κ.α.) ονομάζονται και χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι πίνακες στους οποίους εμφανίζονται τα στοιχεία του ισολογισμού και ορισμένων άλλων λογαριασμών των οικονομικών μονάδων

Οι οικονομικές καταστάσεις που περιγράφονται στο κεφάλαιο 4.1 του Ε.Γ.Λ.Σ., καθώς και στη νομοθεσία περί ανώνυμων εταιρειών(κωδ. Ν. 2190/1920), είναι οι εξής:

- Η κατάσταση του ισολογισμού τέλους χρήσεως.
- Η κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως.
- Ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων.
- Η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως.
- Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως.

Οικονομικές καταστάσεις μεγάλων επιχειρήσεων

Οι ιδιωτικές επιχειρήσεις διακρίνονται με βάση τη νομική τους μορφή: σε ατομικές επιχειρήσεις και εταιρείες.

Ατομικές επιχειρήσεις είναι αυτές που ανήκουν σε ένα φυσικό πρόσωπο το οποίο φέρει και την ευθύνη για τις υποχρεώσεις της επιχειρήσεως.

Οι διάφορες μορφές εταιρειών ταξινομούνται σε τρεις κατηγορίες: προσωπικές, κεφαλαιουχικές και μικτές.

Ανώνυμη εταιρεία είναι μια κεφαλαιουχική εταιρεία της οποίας το κεφάλαιο διαιρείται σε μετοχές που είναι μεταβιβάσιμες οι οποίες αντιστοιχούν σε ίσα τμήματα του εταιρικού κεφαλαίου και οι ιδιοκτήτες ευθύνονται όλοι μέχρι το ποσό της εισφοράς τους.Η ανώνυμη εταιρεία διοικείται από το διοικητικό συμβούλιο το οποίο εκλέγεται μαζί με τους ελεγκτές από τη συνέλευση των ιδιοκτητών

Η ετερόρρυθμος κατά μετοχές εταιρεία είναι μια κεφαλαιουχική εταιρεία στην οποία οι εισφορές των ετερόρρυθμων εταιρειών ενσωματώνονται σε μετοχές. Η μορφή αυτής της εταιρείας είναι ανύπαρκτη στην Ελλάδα.

Η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης(Ε.Π.Ε.) είναι μια εταιρεία μικτής(προσωπικής και κεφαλαιουχικής) φύσεως έχοντας η ίδια νομική προσωπικότητα και ευθυνόμενη απεριορίστως με την ίδια της την περιουσία ενώ οι ιδιοκτήτες ευθύνονται όλοι μέχρι το ποσό της εισφοράς τους. Στην Ε.Π.Ε.η διαχείριση και η εκπροσώπηση της ανήκει εφόσον αυτό δεν έχει συμφωνηθεί αλλιώς αλλά μπορεί να ανατεθεί σε έναν ή περισσότερους εταίρους αν συμφωνηθεί.

Ο συνεταιρισμός είναι μια εταιρεία μικτής(προσωπικής και κεφαλαιουχικής) φύσεως της οποίας το χαρακτηριστικό είναι το μεταβλητό του κεφαλαίου και των εταίρων.

Η ομόρρυθμος εταιρεία είναι μια προσωπική εταιρεία που συνιστάται από δύο ή περισσότερα πρόσωπα, η οποία έχει ως σκοπό την διενέργεια εμπορικών πράξεων και στην οποία όλα τα μέλη ευθύνονται απεριόριστα. Στην περίπτωση όμως που μερικοί εταίροι ευθύνονται με το ποσό που έχουν συνεισφέρει η εταιρεία ονομάζεται ετερόρρυθμος εταιρεία.

Μεγάλες επιχειρήσεις είναι εκείνες που υπάγονται στον έλεγχο των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών. Έχουν τις εξής υποχρεώσεις:

- Εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ.
- Δημοσίευση οικονομικών καταστάσεων

Κριτήρια χαρακτηρισμού μιας επιχειρήσεως ως μεγάλης:Για να υπαχθεί μια επιχείρηση για πρώτη φορά στον έλεγχο των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών πρέπει:

1)Επί δυο συνεχείς χρήσεις τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων να υπερβούν τα δύο από τα τρία αριθμητικά κριτήρια που θέτει η παρ. 6

2)Να έχει τη μορφή :

- Της ανώνυμης εταιρείας
- Της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης
- Της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας
- Της ομόρρυθμης και ετερόρρυθμης εταιρείας στην οποία υπεύθυνοι απεριόριστα είναι η Α.Ε. ή ΕΠΕ ή ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες
- Της ομόρρυθμης και ετερόρρυθμης εταιρείας στην οποία υπεύθυνοι απεριόριστα είναι οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες των οποίων υπεύθυνοι απεριόριστα εταίροι είναι η Α.Ε. ή ΕΠΕ ή ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες

Υποχρεωμένοι για έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές είναι ι επιχειρήσεις που πληρούν τα κριτήρια του Ν. 2190/1920 έχουν την μορφή:

1) Ανώνυμης εταιρείας
2) Εταιρείας περιορισμένης ευθύνης
3) Ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας
4) Ομόρρυθμης και ετερόρρυθμης εταιρείας

→Τα κριτήρια που πρέπει μια επιχείρηση να υπερβεί για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές είναι :

- Σύνολο ενεργητικού
- Καθαρός κύκλος εργασιών
- Μέσος όρος προσωπικού

Τα κριτήρια διακρίνονται σε:
→ δραχμικά τα οποία είναι: ⇒ το σύνολο του ενεργητικού
⇒ ο κύκλος των εργασιών
→ μη δραχμικά τα οποία είναι: ⇒ ο μέσος όρος προσωπικού

Οικονομικές καταστάσεις μικρών επιχειρήσεων

Εάν μια επιχείρηση δεν υπερβεί τα κριτήρια των οικονομικών καταστάσεων η επιχείρηση θεωρείται «μικρή» και έχει τα έξης δικαιώματα:

- Για την κλειόμενη χρήση:

1) Να δημοσιεύει συνοπτικό ισολογισμό
2) Να συντάσσει συνοπτικό προσάρτημα

- Για την κλειόμενη και την επόμενη χρήση:

1) Οι Α.Ε. υποχρεούνται να εκλέγουν ως τακτικούς ελεγκτές δυο πτυχιούχους ανώτατης σχολής
2) Οι λοιπές επιχειρήσεις δεν υποχρεούνται να εκλέγουν ελεγκτές.

Αν οι επιχειρήσεις θεωρηθούν «μικρές» τότε θα προβούν στις έξης ενέργειες:

1. Θα συντάξουν τις οικονομικές καταστάσεις
2. Τις οικονομικές καταστάσεις θα τις καταχωρήσουν στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών εντός των προθεσμιών που θέτει ο Κ.Β.Σ.
3. Οι Α.Ε. τις οικονομικές καταστάσεις και το προσάρτημα μαζί με την έκθεση του διοικητικού συμβουλίου μαζί με την έκθεση των ελεγκτών θα τα υποβάλουν στην αρμόδια υπηρεσία για να καταχωρηθούν στο «Μητρώο Α.Ε.» 20 ημέρες πριν τη συνεδρίαση της τακτικής συνέλευσης.
4. Θα τις δημοσιεύσουν στο τεύχος των Α.Ε. και ΕΠΕ της εφημερίδας της Κυβερνήσεως καθώς και στις πολιτικές και οικονομικές εφημερίδες

Δημοσίευση συνοπτικού ισολογισμού:Η «μικρή» Α.Ε. έχει το δικαίωμα να δημοσιεύει συνοπτικό ισολογισμό

Υπόδειγμα συνοπτικού ισολογισμού
ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ
ΣΥΝΟΠΤΙΚΟΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2002
2η Εταιρική χρήση (1.1.2002-31.12.2002) Α.Μ.Α.Ε…./…/…

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ (1) (2)

Α'. ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Β'. ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ

Γ'. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

I. Ασώματες ακινητοποιήσεις

II. Ενσώματες ακινητοποιήσεις

III. Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις

Δ'. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

I. Αποθέματα

II. Απαιτήσεις βραχυπρόθεσμες

III. Χρεόγραφα

IV. Διαθέσιμα

V. Ε'. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

ΠΑΘΗΤΙΚΟ (1) (2)

Α'. ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ

I. Κεφάλαιο (μετοχικό κ.λ.π.)

II. Διάφορα από την έκδοση μετοχών υπέρ το άτομο

III. Διαφορές αναπροσαρμογής-Επιχορηγήσεις επενδύσεων

IV. Αποθεματικά κεφάλαια

V. Αποτελέσματα εις νέο

VI. Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου

Β'. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ

Γ'. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

I. Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις

II. Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις

Δ'. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ

Οικονομικές καταστάσεις προβλεπόμενες από τον Εμπορικό Νόμο

Ανώνυμες εταιρείες: Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των ανώνυμων εταιρειών καταρτίζονται με βάση τις διατάξεις των άρθρων 42α έως και 43β του κωδ. Ν.2190/1920.

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν:

(α) Τον ισολογισμό

(β) Το λογαριασμό «Αποτελέσματα της Χρήσεως»

(γ) Τον «Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων»

(δ) Το Προσάρτημα

Εταιρείες περιορισμένης ευθύνης: Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που συντάσσουν οι ΕΠΕ, είναι οι ίδιες ακριβώς με αυτές των ανώνυμων εταιρειών.

Οι οικονομικές καταστάσεις των ΕΠΕ μαζί με την έκθεση διαχειρίσεως του διαχειριστή ελέγχονται από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές με εξαίρεση τις οικονομικές καταστάσεις των «μικρών» ΕΠΕ για τις οποίες δεν υπάρχει υποχρέωση ελέγχου. (άρθρο 23, Ν. 3190/1955)

Ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες:Υποχρεούνται να συντάσσουν τις ίδιες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις , που συντάσσουν και οι ΕΠΕ τις καταρτίζουν με τις ίδιες διατάξεις και ελέγχονται από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές με εξαίρεση τις «μικρές» ετερόρρυθμους κατά μετοχές για τις οποίες δεν υπάρχει υποχρέωση ελέγχου.

Ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες των οποίων όλοι οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι είναι Α.Ε. ή ΕΠΕ ή ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες: οι ετήσιες οικονομικές που καταρτίζουν οι επιχειρήσεις είναι ίδιες μ' αυτές των ΕΠΕ.

Ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες των οποίων όλοι οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι είναι ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρείες των οποίων όλοι οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι είναι Α.Ε. ή ΕΠΕ ή ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες: για της ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ισχύουν τα ίδια με τα προηγούμενα.

Ο ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Ισολογισμός είναι η οικονομική κατάσταση η οποία εμφανίζει σε ορισμένη χρονική στιγμή την επιχειρηματική ή επαγγελματική περιουσία.

Με το όρο επιχειρηματική ή επαγγελματική περιουσία είναι:

- Τα περιουσιακά στοιχεία της επιχειρήσεως
- Οι υποχρεώσεις της επιχειρήσεως
- Τα ίδια κεφάλαια της επιχειρήσεως ή καθαρή θέση

Τα περιουσιακά στοιχεία της επιχειρήσεως καλούνται Ενεργητικό

Τα ίδια κεφάλαια και οι υποχρεώσεις καλούνται Παθητικό της επαγγελματικής περιουσίας

Το Παθητικό εμφανίζει τα κεφάλαια που η επιχείρηση χρησιμοποίησε για να αποκτήσει την περιουσία(ή ενεργητικό).

Ενεργητικό = Παθητικό

Ή

Ενεργητικό = Ίδια Κεφάλαια + Υποχρεώσεις

Ή

Ενεργητικό – Υποχρεώσεις = Ίδια Κεφάλαια (ή καθαρή θέση)

Περιουσιακά στοιχεία είναι οι ελεγχόμενοι από την επιχείρηση πόροι

Υποχρεώσεις είναι οι παρούσες οφειλές ή δεσμεύσεις της επιχείρησης προς τρίτους που προκύπτουν από γεγονότα του παρελθόντος.

Ίδια κεφάλαια είναι το ποσό που έχει απομείνει για τους ιδιοκτήτες των επιχειρήσεων μετά την εξόφληση των υποχρεώσεων της.

Ο Ισολογισμός ως πίνακας μπορεί να προσλάβει δυο σχήματα:

α) Το σχήμα της κάθετου κλιμακώσεως

β) Το σχήμα της οριζόντιας αντιπαράθεσης

Το Ε.Γ.Λ.Σ. επέλεξε το σχήμα της οριζόντιας αντιπαράθεσης.

Μέρη τα οποία διαιρείται το Ενεργητικό

Το ενεργητικό διακρίνεται: **σε πάγιο ενεργητικό** και σε **κυκλοφορούν ενεργητικό.**

Το πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνει τα περιουσιακά στοιχεία (αγαθά, αξίες και δικαιώματα) που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια και με την ίδια περίπου μορφή στην επιχείρηση με στόχο να χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των σκοπών της. Επίσης, περιλαμβάνονται οι συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

Ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στον ισολογισμό όταν είναι πιθανόν να εισρεύσει στην επιχείρηση και να αποτιμηθεί αξιόπιστα αλλιώς καταχωρείται στα αποτελέσματα της χρήσεως.

Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται:

α) **Τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως** (έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης)

β) **Οι ασώματες ακινητοποιήσεις** (αγορά δικαιωμάτων, φήμη, πελατεία κ.λ.π.)

γ) **Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις** (γήπεδα, κτίρια, έπιπλα, μηχανήματα, μεταφορικά μέσα κ.λ.π.)

δ) **Οι συμμετοχές** στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων εφόσον συμμετέχουν με ποσοστό τουλάχιστον 10% στο κεφάλαιο των άλλων επιχειρήσεων και ταυτόχρονα υπάρχει πρόθεση για διαρκή συμμετοχή στο κεφάλαιο τους. αλλιώς χαρακτηρίζονται ως χρεόγραφα και καταχωρούνται στο κυκλοφορούν ενεργητικό.

ε) **Οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις**. Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις είναι οι απαιτήσεις των οποίων η προθεσμία είσπραξης αρχίζει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης.

Απόσβεση είναι η χρονική κατανομή του κόστους αποκτήσεως του πάγιου πεοιουσιακού στοιχείου που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια της ζωής του.Τα άνω ενσώματα και αύλα περιουσιακά στοιχεία στοιχεία εκτός από τα γήπεδα έχουν ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, μεγαλύτερη από ένα χρόνο.

Το κυκλοφορούν ενεργητικό περιλαμβάνει τα περιουσιακά στοιχεία (αγαθά, αξίες και δικαιώματα) τα οποία μπορούν να ρευστοποιηθούν εντός της επόμενης χρήσης, δηλαδή:

- **Τα αποθέματα** (εμπορεύματα, πρώτες ύλες, ανταλλακτικά παγίων κ.λ.π.)
- **Τις απαιτήσεις** (από πελάτες, χρεώστες κ.λ.π.)
- **Τα χρεόγραφα** (τα οποία πρόκειται να ρευστοποιηθούν άμεσα π.χ. μετοχές αμοιβαία κεφάλαια, έντοκα και ομόλογα ελληνικού δημοσίου, ομολογίες κ.λ.π.)
- **Τα διαθέσιμα** (μετρητά στο ταμείο, καταθέσεις τραπέζης)

Μέρη στα οποία διαιρείται το Παθητικό

Το Παθητικό διακρίνεται στα ίδια κεφάλαια και τις υποχρεώσεις.

Ίδια κεφάλαια (ή καθαρή θέση ή καθαρή περιουσία) είναι το ίδιο κεφάλαιο κάθε οικονομικής μονάδας,είναι οι υποχρεώσεις της επιχειρήσεως προς τον επιχειρηματία.

Οι υποχρεώσεις διακρίνονται **σε βέβαιες** και κατά **πρόβλεψη υποχρεώσεις** καθώς και σε **μακροπρόθεσμες** και **βραχυπρόθεσμες** υποχρεώσεις.

<u>Μακροπρόθεσμες</u> είναι οι υποχρεώσεις εκείνες για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεως τους λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως.

<u>Βραχυπρόθεσμες</u> είναι οι υποχρεώσεις εκείνες για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεως τους λήγει ως το τέλος της επόμενης χρήσεως.

<u>Κατά πρόβλεψη υποχρεώσεις για κινδύνους και έξοδα</u> είναι εκείνες που διαφαίνονται σαν πιθανές κατά την ημέρα σύνταξης του ισολογισμού, αλλά δεν είναι γνωστό το ακριβές μέγεθος τους ή ο χρόνος στον οποίο θα προκύψουν.

Οι κατά πρόβλεψη υποχρεώσεις για κινδύνους και έξοδα διακρίνονται:

- Σε προβλέψεις υποτιμήσεως ενεργητικού και
- Σε προβλέψεις υπερτιμήσεως παθητικού.

Στις προβλέψεις υποτιμήσεως ενεργητικού περιλαμβάνονται οι υποτιμήσεις του πάγιου ενεργητικού (υποτίμηση ακινήτων, μηχανημάτων, μεταφορικών μέσων κ.λ.π.) καθώς επίσης και οι υποτιμήσεις του κυκλοφορούντος ενεργητικού (υποτιμήσεις αποθεμάτων, απαιτήσεων κ.λ.π.)

Οι προβλέψεις υποτιμήσεως ενεργητικού εμφανίζονται αφαιρετικά από τα **στοιχεία του ενεργητικού.**

Στις προβλέψεις υπερτιμήσεως παθητικού περιλαμβάνονται οι υπερτιμήσεις των υποχρεώσεων της επιχείρησης (υπερτιμήσεις υποχρεώσεων προς τράπεζες, προμηθευτές, ασφαλιστικά ταμεία, προσωπικό και λοιπούς τρίτους).

Περιουσιακά στοιχεία τρίτων, αμφοτεροβαρείς συμβάσεις και οι κάθε μορφής εγγυήσεις καθώς και οι εμπράγματες ασφάλειες που έχει χορηγήσει ή έχει λάβει η επιχείρηση.

Τα περιουσιακά στοιχεία κυριότητας τρίτων δεν εμφανίζονται στο ενεργητικό του ισολογισμού της επιχείρησης, αφού η κυριότητα αυτών ανήκει σε τρίτους. Περιουσιακά στοιχεία τρίτων είναι τα χρεόγραφα τρίτων για φύλαξη ή για είσπραξη, εμπορεύματα τρίτων σε παρακαταθήκη κ.λ.π.

Τα περιουσιακά στοιχεία των τρίτων εμφανίζονται στο κάτω μέρος του ισολογισμού στους λεγόμενους **«Λογαριασμούς Τάξεως».**

Αντιθέτως, οι προκαταβολές διαθέσιμων για αγορά περιουσιακών στοιχείων (ακινήτων, μηχανημάτων, χρεογράφων κ.λ.π.)παρακολουθούνται σε λογαριασμούς είτε του παγίου είτε του κυκλοφορούντος ενεργητικού.

Οι εγγυήσεις και οι εμπράγματες ασφάλειες που παραχωρούνται από τρίτους στην επιχείρηση για εξασφάλιση απαιτήσεων της και λόγω καλής εκτελέσεως, από τρίτους, συμβάσεων που συνάπτονται με αυτούς εμφανίζονται σε «Λογαριασμούς Τάξεως».

Ποιες πληροφορίες πρέπει να λαμβάνουν οι τρίτοι από το ενεργητικό

Οι τρίτοι πρέπει να λαμβάνουν από τον ισολογισμό τις εξής πληροφορίες:

1) Ότι το σύνολο της περιουσίας (ή ενεργητικό) ανήκει κατά κυριότητα στην επιχείρηση ή νόμιμα η επιχείρηση τα χρησιμοποιεί για ορισμένο χρονικό διάστημα.

2) Το σύνολο της περιουσίας της επιχείρησης πρέπει να έχει αποτιμηθεί στο κόστος αποκτήσεως της με ομοιόμορφες μεθόδους οι οποίες εφαρμόζονται πάγια από την επιχείρηση.

3) Το σύνολο της περιουσίας της επιχείρησης δεν πρέπει να περιλαμβάνει ζημιές, είτε οριστικές είτε κατά πρόβλεψη.

Περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στην έννοια του ενεργητικού

Στα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού δεν είναι δυνατόν να περιλαμβάνονται έξοδα της οικονομικής μονάδας. Σε ορισμένες όμως περιπτώσεις επιτρέπεται να εμφανίζονται ορισμένα έξοδα, όπως: έξοδα εγκαταστάσεως καθώς και έξοδα επόμενων χρήσεων που περιέχονται στους μεταβατικούς λογαριασμούς του ενεργητικού.

Τα περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στην έννοια του ενεργητικού καθορίζονται στην παρ. 4.1 101 του Ε.Γ.Λ.Σ. και είναι τα εξής:

- Οφειλόμενο κεφάλαιο
- Έξοδα εγκαταστάσεως
- Ασώματες ακινητοποιήσεις
- Ενσώματες ακινητοποιήσεις
- Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις
- Αποθέματα
- Απαιτήσεις
- Χρεόγραφα
- Διαθέσιμα
- Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού

Περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στην έννοια του παθητικού

Τα ίδια κεφάλαια και οι υποχρεώσεις της επιχειρήσεως ονομάζονται παθητικό της επαγγελματικής περιουσίας. Τα ίδια κεφάλαια και οι υποχρεώσεις που περιλαμβάνονται στην έννοια του παθητικού καθορίζονται στην παρ. 4.1 102 του Ε.Γ.Λ.Σ. και είναι οι εξής:

- Κεφάλαιο
- Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο
- Διαφορές αναπροσαρμογής – Επιχορηγήσεις επενδύσεων
- Αποθεματικά κεφάλαια
- Αποτελέσματα εις νέο
- Ποσά περιορισμένα για αύξηση κεφαλαίου
- Προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα
- Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις
- Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις
- Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού

Ο ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ

Η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως εμφανίζει το οικονομικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) το οποίο η επιχείρηση πέτυχε κατά τη διάρκεια μιας χρονικής περιόδου καθώς και τους προσδιοριστικούς παράγοντες αυτού του αποτελέσματος.

Ο ισολογισμός συνδέεται με το «Λογαριασμό Αποτελέσματα Χρήσεως» ως έξής:

Ισολογισμός 31.12.2002

Ενεργητικό		Παθητικό	
Περιουσιακά στοιχεία	xxx	Ίδια Κεφάλαια	xxx
		Αποτέλεσμα χρήσεως	xxx
		Υποχρεώσεις	xxx
Σύνολο	xxx	Σύνολο	xxx

Λογαριασμός «Αποτελέσματα Χρήσεως» 1.1.2002-31.12.2002		
Αποτελέσματα Εκμεταλλεύσεως:		
Οργανικά έσοδα		xxx
Μείον: Οργανικά έξοδα		(xxx)
Αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως		xxx
Ανόργανο αποτέλεσμα:		
Ανόργανα έσοδα		xxx
Μείον: Ανόργανα έξοδα		(xxx)
Μείον: Αποσβέσεις	xxx	-
Μείον: Ενσωματωμένες στο	(xxx)	
Λειτουργικό κόστος		
Αποτέλεσμα χρήσεως		xxx

Το αποτέλεσμα της χρήσεως (κέρδος ή ζημίας) προσδιορίζεται από τη διαφορά εσόδων- εξόδων

Έννοια εσόδου, κόστους, εξόδου

Έσοδο είναι κάθε αύξηση της καθαρής θέσεως της επιχείρησης.
Έξοδο είναι κάθε μείωση της καθαρής θέσεως της επιχείρησης.

έσοδο < έξοδο $\Rightarrow$ κέρδος
έσοδο > έξοδο $\Rightarrow$ ζημιά

Κόστος είναι η διάθεση χρημάτων για την απόκτηση υλικών ή αυλών αγαθών με σκοπό τη χρησιμοποίηση τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις.

Το κόστος του εμπορεύματος μέχρι να πουληθεί αποτελεί στοιχείο του ενεργητικού της επιχείρησης ενώ όταν πουληθεί τότε το κόστος μετατρέπεται σε έξοδο το οποίο αποτελεί στοιχείο των αποτελεσμάτων της χρήσεως.

Το κόστος ανάλογα με το σκοπό για τον οποίο πραγματοποιείται στην επιχείρηση διακρίνεται στις ακόλουθες κατηγορίες:

1) **Κόστος τρέχουσας μορφής** είναι αυτό που δημιουργείται όταν τα αγαθά που αποκτώνται πρόκειται να μεταπωληθούν π.χ. τα εμπορεύματα, οι πρώτες ύλες, τα αναλώσιμα υλικά, οι αμοιβές προσωπικού, οι αμοιβές υπηρεσιών τρίτων και το ηλεκτρικό ρεύμα.

2) **Κόστος πάγιας μορφής** είναι αυτό που σχηματίζεται όταν τα αγαθά που αποκτώνται πρόκειται να χρησιμοποιηθούν από την επιχείρηση για πάγια εκμετάλλευση. Π.χ. το κόστος κτήσεως μηχανημάτων, κτιρίων, γηπέδων, επίπλων, μεθόδων παραγωγής ή φήμης και πελατείας.

Διάκριση των εσόδων, του κόστους και των εξόδων.

Τα έσοδα διακρίνονται σε **οργανικά** και α**νόργανα** έσοδα καθώς επίσης και σε ομαλά και ανώμαλα έσοδα.

Οργανικά έσοδα είναι εκείνα που αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως και συσχετίζονται με το οργανικό κόστος και τα οργανικά έξοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως της επιχείρησης. Τα οργανικά έσοδα που πηγάζουν από την ομαλή και προγραμματισμένη πορεία της δραστηριότητας της επιχείρησης χαρακτηρίζονται ως ομαλά έσοδα και αποτελούν τα έσοδα εκμεταλλεύσεως.

Ανόργανα έσοδα είναι εκείνα που προέρχονται από τυχαίες και συμπτωματικές πράξεις, συναλλαγές ή άλλες δραστηριότητες της επιχείρησης π.χ. έσοδα από εκποίηση των ενσώματων ή ασώματων πάγιων στοιχείων και τα έσοδα από λαχεία.

Τα κόστη-έξοδα διακρίνονται σε οργανικά και ανόργανα κόστη-έξοδα καθώς και σε ομαλά και ανώμαλα κόστη-έξοδα.

Οργανικό κόστος-έξοδο είναι εκείνο που αναφέρεται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως και συσχετίζεται με τα οργανικά έσοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως της επιχείρησης. Ενσωματώνεται στο κόστος των διαφόρων λειτουργιών της επιχείρησης (παραγωγής, εφοδιασμού, διοίκησης, διάθεσης, ερευνών-αναπτύξεως και χρηματοοικονομικής λειτουργίας) και πρέπει να βρίσκεται σε ομαλή σχέση με το έργο που παράγεται από τις λειτουργίες αυτές.

Ανόργανο κόστος-έξοδο είναι εκείνο που δεν αναφέρεται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως και δεν συσχετίζεται με τα οργανικά έσοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως.

Το αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως

Η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως διαιρείται σε δύο μέρη:

1) **Στο αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως**
2) **Στο έκτακτο αποτέλεσμα**

Το αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως εμφανίζει το αποτέλεσμα που η οικονομική μονάδα πραγματοποιεί μέσα στη χρήση που κλείνει, από την εκμετάλλευση των διάφορων δραστηριοτήτων της.

- **Κύρια δραστηριότητα** της οικονομικής μονάδας είναι αυτή η οποία αποτελεί το κύριο αντικείμενο της
- **Στις παρεπόμενες και δευτερεύουσες δραστηριότητες**, σε σχέση με το κύριο αντικείμενο της οικονομικής μονάδας εντάσσονται: τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών σε τρίτους ή στο προσωπικό, τα έσοδα από προμήθειες και μεσιτείες, τα έσοδα από προνόμια και διοικητικές παραχωρήσεις, τα ενοίκια παγίων, τα εισπραττόμενα έξοδα αποστολής αγαθών κ.λ.π.
- **Στις επενδυτικές δραστηριότητες** περιλαμβάνονται τα έσοδα που πραγματοποιεί η οικονομική μονάδα από τοποθετήσεις κεφαλαίων της σε συμμετοχές, χρεόγραφα, καταθέσεις και δανεισμούς σε τρίτους.

Το αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως συνοπτικά προσδιορίζεται ως εξής:

	Κύκλος εργασιών	xxx
μείον:	Κόστος πωληθέντων	(xxx)
	Μικτό κέρδος	xxx
πλέον:	Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως	xxx
μείον:	Έξοδα διοικήσεως	(xxx)
	Έξοδα διαθέσεως	(xxx)
	Έξοδα ερευνών και αναπτύξεως	(xxx)
πλέον:	Έσοδα και κέρδη από συμμετοχές, χρεόγραφα και πιστωτικούς τόκους καταθέσεων	xxx
μείον:	Έξοδα και ζημιές από συμμετοχές, χρεόγραφα και χρεωστικούς τόκους χορηγήσεων, δανείων κ.λ.π.	(xxx)
	Αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως (κέρδος)	xxx

Κάθε επιχείρηση έχει τις εξής λειτουργίες:

	Είδος επιχείρησης		
Λειτουργικό κόστος	Εμπορική	Βιομηχανική	Υπηρεσιών
➢ Λειτουργία παραγωγής	-	Ναι	Ναι
➢ Λειτουργία εφοδιασμού	Ναι	Ναι	Ναι
➢ Λειτουργία διοίκησης	Ναι	Ναι	Ναι
➢ Λειτουργία πωλήσεων (ή διάθεσης)	Ναι	Ναι	Ναι
➢ Λειτουργία ερευνών και αναπτύξεως	Ναι	Ναι	Ναι
➢ Λειτουργία χρηματοοικονομική	Ναι	Ναι	Ναι

Τα κόστη που πραγματοποιούνται στις άνω λειτουργίες της οικονομικής μονάδος συνιστούν το λειτουργικό κόστος.

Το κόστος πωληθέντων στις βιομηχανικές επιχειρήσεις καθορίζεται ως εξής:

	Άμεσα υλικά που χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή των προϊόντων	xxx
<u>πλέον:</u>	Άμεσα εργατικά που απαιτήθηκαν για την παραγωγή των προϊόντων	xxx
<u>πλέον:</u>	Γενικά βιομηχανικά έξοδα (ή λοιπά έξοδα που είναι απαραίτητα για να παραχθεί το προϊόν π.χ. απόσβεση μηχανήματος, ανάλωση ηλεκτρικής ενέργειας για τη κίνηση των μηχανημάτων, επισκευές, συντηρήσεις και ασφάλιστρα μηχανημάτων κ.α.)	xxx
	Κόστος παραγωγής	xxx
<u>πλέον:</u>	Απογραφή ενάρξεως έτοιμων προϊόντων	xxx
<u>μείον:</u>	Απογραφή λήξεως έτοιμων προϊόντων	(xxx)
	Κόστος πωληθέντων	xxx

Το κόστος πωληθέντων στις εμπορικές επιχειρήσεις καθορίζεται ως εξής:

	Απογραφή ενάρξεως εμπορευμάτων	xxx
<u>πλέον:</u>	Αγορές εμπορευμάτων χρήσεως	xxx
<u>μείον:</u>	Απογραφή λήξεως εμπορευμάτων	(xxx)
	Κόστος πωληθέντων	xxx

<u>Έξοδα διοικητικής λειτουργίας</u> είναι τα έξοδα που γίνονται για τη λειτουργία των διοικητικών υπηρεσιών όπως έξοδα γενικής συνέλευσης, της διοικήσεως κ.α.

<u>Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως</u> είναι τα έξοδα που γίνονται για την προώθηση, προετοιμασία και πραγματοποίηση των πωλήσεων προϊόντων ή υπηρεσιών της επιχείρησης όπως έξοδα πωλητών, διαφημίσεως κ.α.

<u>Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως</u> είναι τα έξοδα που γίνονται για τη λειτουργία ερευνών και αναπτύξεως, δηλαδή το κόστος λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως που αποδίδει έργο μακροχρόνιας αξιοποιήσεως, όπως νέες μεθόδους παραγωγικής διαδικασίας κ.α.

Εάν από τον κύκλο εργασιών (ή τζίρο) αφαιρέσουμε το κόστος πωληθέντων προσδιορίζουμε το μικτό κέρδος της επιχείρησης

Ο συντελεστής μικτού κέρδους προσδιορίζεται από τη σχέση:

$$\frac{\textbf{Μικρό κέρδος}}{\textbf{Κύκλος εργασιών}} = \%$$

Έκτακτα αποτελέσματα

Στους λογαριασμούς «έκτακτα και ανόργανα έσοδα» και «έκτακτα και ανόργανα έξοδα» καταχωρούνται τα έσοδα που δεν προέρχονται από την ομαλή δραστηριότητα της επιχείρησης.

Παραδείγματα έκτακτων εξόδων :

- ✓Τα πρόστιμα κάθε είδους και οι προσαυξήσεις φόρων
- ✓Η επιβολή εφάπαξ φόρων
- ✓Η πληρωμή ημερών απεργίας του προσωπικού
- ✓Οι αποζημιώσεις στο προσωπικό
- ✓Τα ελλείμματα ταμείου
- ✓Οι κλοπές και υπεξαιρέσεις

Έκτακτα έσοδα: ενδεικτικές περιπτώσεις έκτακτων εσόδων είναι:

- ✓Καταπτώσεις εγγυήσεων – ποινικών ρητρών
- ✓Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές
- ✓Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις παγίων

Έκτακτα κέρδη – ζημιές. Τα σημαντικότερα έκτακτα κέρδη – ζημιές είναι αυτά που προκύπτουν από τη μεταβίβαση ενσώματων και ασώματων ακινητοποιήσεων (ακινήτων, τεχνικών έργων, μηχανημάτων, μεταφορικών μέσων, επίπλων, δικαιωμάτων και λοιπών ασώματων ακινητοποιήσεων).

Συντελεστής καθαρού κέρδους

Εάν διαιρέσουμε το καθαρό αποτέλεσμα χρήσεως (Κέρδος προ φόρου) δια του κύκλου εργασιών προσδιορίζουμε το συντελεστή καθαρού κέρδους της επιχείρησης.

$$\frac{\textbf{Καθαρό κέρδος χρήσεως (προ φόρου)}}{\textbf{Κύκλος εργασιών}} = \%$$

ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

Η απογραφή της περιουσίας της επιχειρήσεως

Απογραφή ενάρξεως. Κατά το χρόνο έναρξης της λειτουργίας των επιχειρήσεων πρέπει να πραγματοποιηθεί αναλυτική απογραφή της επαγγελματικής περιουσίας την οποία οι ιδιοκτήτες της επιχείρησης έθεσαν στη διάθεση της.

Όταν δεν υπάρχουν πάγια περιουσιακά στοιχεία ή αποθέματα αντί της σύνταξης απογραφής έναρξης, καταχωρούνται αναλυτικά τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού στην εγγραφή ανοίγματος των βιβλίων.

Κατηγορία βιβλίων	Ακαθάριστα έσοδα προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου
Πρώτη	Μέχρι και 100.000€
Δεύτερη	Μέχρι και 1.000.000€
Τρίτη	Άνω των 1.000.000€

Απογραφή λήξεως. Οι ανώνυμες εταιρείες έκτος από την υποχρέωση που έχουν να κάνουν απογραφή ενάρξεως της λειτουργίας τους έχουν την ίδια υποχρέωση και στο τέλος κάθε εταιρικής χρήσεως.

Η διαχειριστική (ή εταιρική χρήση). Η ζωή της επιχείρησης διαιρείται σε εταιρικές ή διαχειριστικές χρήσεις. Κάθε εταιρική χρήση είναι διάρκειας 12 μηνών εκτός από την πρώτη εταιρική χρήση που μπορεί να είναι μεγαλύτερη των δώδεκα μηνών, αλλά μέχρι 24 μήνες και της τελευταίας εταιρικής χρήσης που μπορεί να είναι μικρότερη των 12 μηνών.

Σκοπός της απογραφής και εργασίες με τις οποίες επιτυγχάνεται

Οι επιχειρήσεις έχουν υποχρέωση από τις διατάξεις της νομοθεσίας να προβούν κατά την έναρξη της λειτουργίας τους , αλλά και στο τέλος κάθε χρήσεως, σε αναλυτική και λεπτομερή απογραφή της επαγγελματικής περιουσίας.

Σκοπός της απογραφής είναι η οικονομική μονάδα να προσδιορίσει την περιουσιακή της κατάσταση και το οικονομικό αποτέλεσμα που προέκυψε από τις δραστηριότητες που ανέπτυξε κατά τη διάρκεια της χρήσεως.

Η καθαρή θέση της επιχείρησης στο τέλος της χρήσεως αν συγκριθεί με την καθαρή θέση έναρξης της χρήσεως προσδιορίζει το αποτέλεσμα της επιχειρήσεως κατά τη διάρκεια της χρήσεως αυτής εφόσον κατά τη διάρκεια της χρήσεως δεν έλαβαν χώρα εισφορές ή αναλήψεις κεφαλαίων και κερδών από τους ιδιοκτήτες της επιχείρησης.

Καθαρή θέση έναρξης της χρήσεως		Καθαρή θέση λήξης της χρήσεως	Διαφορά
Καθαρή θέση έναρξης	<	Καθαρή θέση λήξης	Κέρδος
Καθαρή θέση έναρξης	>	Καθαρή θέση λήξης	Ζημιά

Αποτέλεσμα χρήσεως = Καθαρή θέση λήξης – Καθαρή θέση έναρξης – Εισφορές + Αναλήψεις

Για την πραγματοποίηση της απογραφής ενάρξεως και λήξεως οι επιχειρήσεις προβαίνουν στις εξής εργασίες:

- Προετοιμασία για την απογραφή
- Πραγματοποίηση απογραφής:

1) Αναγνώριση στοιχείων απογραφής

2) Καταμέτρηση στοιχείων απογραφής

- Επεξεργασία απογραφέντων στοιχείων
- Καταχώρηση απογραφέντων στοιχείων στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών
- Αποτίμηση απογραφέντων στοιχείων

<u>Προετοιμασία για την απογραφή</u>: για να πραγματοποιηθούν οι σκοποί της απογραφής απαιτείται οργάνωση και προετοιμασία, σχεδιασμός κατάλληλων εντύπων απογραφής της περιουσίας,κ.λ.π.

<u>Πραγματοποίηση της απογραφής</u>:

1)Αναγνώριση στοιχείων απογραφής.Η αναγνώριση της περιουσίας της επιχειρήσεως πρέπει να γίνεται από πρόσωπα τα οποία την γνωρίζουν πολύ καλά

2)Καταμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων. Η περιουσία της επιχειρήσεως πρέπει να καταμετρηθεί από τους απογραφείς.

Επεξεργασία απογραφέντων στοιχείων. Τα δεδομένα της καταμέτρησης πρέπει να συγκρίνονται με τα αντίστοιχα των λογαριασμών των λογιστικών βιβλίων της επιχείρησης.

Καταγραφή των περιουσιακών στοιχείων. Η επαγγελματική περιουσία της επιχείρησης, αφού καταμετρηθεί μετά καταχωρείται αναλυτικά στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών.

Αποτίμηση απογραφέντων στοιχείων. Η αποτίμηση της επαγγελματικής περιουσίας στο τέλος της χρήσεως αποβλέπει στον προσδιορισμό της άξιας της περιουσίας.

Συνέπειες απ τη λανθασμένη κατάρτιση της απογραφής:

1) Φορολογικές συνέπειες- Ανεπάρκεια και ανακρίβεια στο βιβλίο απογραφών
2) Συνέπειες από τον εμπορικό νόμο 2190/1920

ΠΕΡΙ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ

Σκοπός Του Ε.Γ.Λ.Σ.

Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο αποτελεί σύστημα κανόνων ταξινομήσεως των λογιστικών μεγεθών.

Σκοπός του Ε.Γ.Λ.Σ. είναι οι εξής:

- Η τυποποίηση των υπό των οικονομικών μονάδων της Χώρας τηρούμενων λογαριασμών καθώς επίσης και η με ενιαίο τρόπο λειτουργία και συλλειτουργία αυτών.

- Η βάση παραδεγμένων αρχών και μεθόδων αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων.

- Η σύνταξη και δημοσίευση τυποποιημένων ισολογισμών , λογαριασμών αποτελεσμάτων και λοιπών οικονομικών καταστάσεων, και

- Ο εν γένει σχεδιασμός της λογιστικής σε εθνική κλίμακα.

Βασικές Αρχές Του Ε.Γ.Λ.Σ.

ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΑΥΤΟΝΟΜΙΑΣ:

Το σχέδιο των λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. κατανέμεται σε τρία μέρη. Τα μέρη των λογαριασμών που κατανέμεται το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι τα εξής :

•Γενική Λογιστική: Οι λογαριασμοί ουσίας της Γενικής Λογιστικής αναπτύσσονται στις ομάδες 1 έως 8 και λειτουργούν σε ανεξάρτητο κύκλωμα.

•Αναλυτική Λογιστική:Οι διάμεσοι λογαριασμοί αναπτύσσονται στην ομάδα 9.

•Λογαριασμοί Τάξεως: Οι λογαριασμοί Τάξεως αναπτύσσονται στην ομάδα 10.

ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΚΑΤ’ΕΙΔΟΣ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΣΕΩΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ , ΕΞΟΔΩΝ&ΕΣΟΔΩΝ:

Σύμφωνα με την αρχή της κατ’ είδος συγκεντρώσεως των αγορών , των εξόδων και των εσόδων, τα αντίστοιχα κονδύλια καταχωρούνται σε λογαριασμούς αποθεμάτων (ομάδα 2), εξόδων(ομάδα 6) , εσόδων (ομάδα 7) και εκτάκτων ανόργανων αποτελεσμάτων (ομάδα 8).

ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΕΩΣ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ ΜΕ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ:

Ο Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως καταρτίζεται έπειτα από μεταφορά σε αυτόν της αξίας των αποθεμάτων , οργανικών εσόδων και οργανικών εξόδων.

Περί Των Λογαριασμών

Ορισμός: Λογαριασμός είναι κάθε στοιχείο του ισολογισμού καθώς επίσης και κάθε στοιχείο του <<Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης>> και του <<Πίνακα Διαθέσεως Κερδών>>

Αρχές Τηρήσεως Των Λογαριασμών

Αρχή του παραστατικού (ή δικαιολογητικού):

Για την ενημέρωση των λογαριασμών ισχύει η βασική αρχή της υπάρξεως παραστατικού(δικαιολογητικού), δηλαδή αποδεικτικού πραγματοποιήσεως του εξόδου, του εσόδου, της εισπράξεως ή πληρωμής, όπως π.χ. τιμολογίου, πιστωτικού σημειώματος, δελτίου λιανικής πωλήσεως, αποδείξεως παροχής υπηρεσιών ή αποδείξεως επαγγελματικής δαπάνης, που προβλέπεται σε κάθε περίπτωση.

Υποχρεωτικά Στοιχεία Που Πρέπει Να Περιλαμβάνει Η Γραμμογράφηση Του Λογαριασμού:

Στους αναλυτικούς λογαριασμούς της τελευταίας βαθμίδας καταχωρούνται τα εξής στοιχεία:

1.Αύξοντος αριθμός παραστατικού, με το οποίο γίνεται η λογιστικοποίηση και καταχώρηση στο λογαριασμό αυτό του σχετικού ποσού.

2.Σύντομη αιτιολογία για κάθε εγγραφή, δηλαδή για κάθε ποσό που καταχωρείται στη χρέωση ή στην πίστωση του λογαριασμού.

Γραφική Παράσταση (Ή Γραμμογράφηση) Λογαριασμών.

Η γραμμογράφηση των Λογαριασμών δεν είναι ομοιόμορφη από όλες τις επιχειρήσεις, πρέπει να περιλαμβάνει, σύμφωνα με τις άνω αρχές τα εξής στοιχεία :

- Το όνομα του Λογαριασμού
- Τη χρονολογία αυξομείωσης του Λογαριασμού
- Τα στοιχεία του παραστατικού βάσει του οποίου η αυξομείωση καταχωρήθηκε στο Λογαριασμό
- Την αιτιολογία της αυξομείωσης του Λογαριασμού
- Τα ποσά της αυξομείωσης του Λογαριασμού
- Τα υπόλοιπα του Λογαριασμού μετά από κάθε αυξομείωση

Διάρθρωση Των Λογαριασμών Του Ε.Γ.Λ.Σ.

Ομάδες Λογαριασμών.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. περιλαμβάνει 10 ομάδες λογαριασμών:

ΟΜΑΔΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΟΥ ΕΜΦΑΝΙΖΟΝΤΑΙ
1	ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ
2	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ
3	ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ
4	ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ, ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΚΑΙ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	ΠΑΘΗΤΙΚΟ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ
5	ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΏΣΕΙΣ	ΠΑΘΗΤΙΚΟ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ
6	ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ ΈΙΔΟΣ	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ
7	ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤ ΈΙΔΟΣ	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ
8	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ
9	ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ(ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΚΑΤΑ ΠΡΟΟΡΙΣΜΟ)	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ
10	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ	ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Διάκριση Λογαριασμών

Οι Λογαριασμοί ανάλογα με τις ανάγκες της λογιστικής την οποία καλύπτουν διακρίνονται :
α) Λογαριασμοί ισολογισμού:
αα) Ενεργητικού ή περιουσίας της επιχειρήσεως
αβ) Υποχρεώσεων της επιχειρήσεως
αγ) Καθαρής θέσης ή ίδιων κεφαλαίων

β) Λογαριασμοί αποτελεσμάτων χρήσεως:
βα) Εκμεταλλεύσεως:
Οργανικά έσοδα
Οργανικά έξοδα
ββ) Ανόργανα αποτελέσματα

Οι άνω δυο κατηγορίες ονομάζονται και λογαριασμοί <<Γενικής Λογιστικής>>

γ) Λογαριασμοί αναλυτικής λογιστικής (ή εσωλογιστικής κοστολόγησης)
δ) Λογαριασμοί τάξεως

Οι λογαριασμοί του ενεργητικού περιλαμβάνουν:

(1) Τους λογαριασμούς των ***<u>παγίων περιουσιακών στοιχείων</u>*** που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση (γήπεδα, κτίρια, μηχανήματα, μεταφορικά μέσα, έπιπλα, Η/Υ , ασώματα περιουσιακά στοιχεία όπως π.χ. τα πνευματικά δικαιώματα έκδοσης ενός βιβλίου, το δικαίωμα παροχής υπηρεσιών κινητής τηλεφωνίας). Εκτός της διαχειριστικής παρακολούθησης, στους λογαριασμούς αυτούς καταγράφονται οι αρχικές αξίες κτήσεως καθώς και οι μετέπειτα προσθήκες, βελτιώσεις και αναπροσαρμογές της αξίας κτήσεως, οι αποσβέσεις και οι μειώσεις της αξίας των άνω περιουσιακών στοιχείων.

(2) Τους ***<u>προσωπικούς λογαριασμούς</u>*** , δηλαδή τους λογαριασμούς που εμφανίζουν απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας από πελάτες, χρεώστες, μισθωτούς καθώς και λοιπούς τρίτους.

(3) Τους ***<u>λογαριασμούς αξιών</u>*,** δηλαδή τους λογαριασμούς που παρακολουθούνται διαχειριστικά οι εισπρακτέες αξίες που κατέχει η επιχείρηση(επιταγές, γραμμάτια, συναλλαγματικές) ,τα μετρητά του ταμείου ,οι καταθέσεις όψεως καθώς και οι συμμετοχές στο κεφαλαίο άλλων επιχειρήσεων και τα χρεόγραφα.

(4) Τους ***<u>λογαριασμούς των αποθεμάτων</u>*,** δηλαδή τους λογαριασμούς που παρακολουθούνται διαχειριστικά τα εμπορεύματα, οι πρώτες ύλες, τα έτοιμα προϊόντα καθώς και τα λοιπά αποθέματα.

Οι ***λογαριασμοί των υποχρεώσεων*** περιλαμβάνουν κατά αναλυτικό τρόπο τις υποχρεώσεις της επιχείρησης προς τους προμηθευτές , τράπεζες, υποχρεώσεις προς το Δημόσιο και τα ασφαλιστικά καθώς και σε τρίτους.

Όταν οι επιχειρήσεις έχουν απαιτήσεις και υποχρεώσεις από χώρες εκτός ζώνης ευρώ(Η.Π.Α., Αγγλία, κ.λ.π.) οι σχετικοί λογαριασμοί παρακολουθούνται και στο αντίστοιχο ξένο νόμισμα της αλλοδαπές εκτός ζώνης ευρώ χώρας. Οι λογαριασμοί αυτοί ονομάζονται ***λογαριασμοί ξένου νομίσματος***.

Εκτός από τις άνω κατηγορίες λογαριασμών , η λογιστική χρησιμοποιεί και τους παρακάτω τεχνικής φύσεως λογαριασμούς:

- *Λογαριασμοί αντίθετοι(ή αρνητικό)*
- *Λογαριασμοί διάμεσοι*
- *Λογαριασμοί προσωρινού*

Αντίθετοι λογαριασμοί *είναι εκείνοι οι λογαριασμοί που ανοίγονται και λειτουργούν στο πλαίσιο ενός σχεδίου λογαριασμών (Ε.Γ.Λ.Σ.) , οσάκις:*

- *δεν μπορούμε για λόγους ουσιαστικούς ή τυπικούς*
- *είτε δεν κρίνεται σκόπιμο*

όπως την επελθούσα ελάττωση κάποιου λογαριασμού Ενεργητικού ή Παθητικού ή Αποτελεσμάτων Χρήσεως αναγράψουμε απ’ ευθείας στον αρμόδιο λογαριασμό οπότε η ελάττωση καταγράφεται σε ειδικώς ανοιγμένο αντίθετο λογαριασμό.

Οι ενσώματες και ασώματες ακινητοποιήσεις οι οποίες έχουν ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη και επομένως υπόκειται σε απόσβεση, δηλαδή σε μείωση της αξίας κτήσεως αυτών, παρακολουθούνται στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων σε δυο υποκατηγορίες λογαριασμών (ή δευτεροβάθμιους λογαριασμούς):

- *Αξία κτήσεως ενσώματης ή ασώματης ακινητοποιήσεως*
- *Αποσβεσμένη αξία κτήσεως ενσώματης ή ασώματης ακινητοποιήσεως.*

<u>Διάμεσοι λογαριασμοί</u> είναι εκείνοι οι λογαριασμοί που ανοίγονται και λειτουργούν στο πλαίσιο ενός σχεδίου λογαριασμών(Ε.Γ.Λ.Σ.) :

- οσάκις η οικονομική μονάδα θέλει να ασκήσει ειδικό έλεγχο επί ορισμένων υπηρεσιακών ενεργειών και των αντίστοιχων λογιστικών εγγράφων .
- Χάριν συγκεντρώσεως ειδικών στατιστικών πληροφοριών
- Χάριν εξυπηρετήσεως των αναγκών της κοστολόγησης.

<u>Προσωρινοί λογαριασμοί</u> είναι εκείνοι οι λογαριασμοί που ανοίγονται και λειτουργούν στο πλαίσιο ενός σχεδίου λογαριασμών(Ε.Γ.Λ.Σ.):

- οσάκις τα τιμολόγια ή τα λοιπά δικαιολογητικά αγοράς αγαθών δεν περιέρχονται στην οικονομική μονάδα κατά την παραλαβή των αγαθών
- οσάκις τα δικαιολογητικά ή στοιχεία περιέρχονται στην οικονομική μονάδα πριν από τα αγαθά
- οσάκις η οικονομική μονάδα καταβάλλει χρηματικά ποσά σε υπαλλήλους της και λοιπούς συνεργάτες που γίνονται σε αυτούς προσωρινά για την εκτέλεση, για λογαριασμό της, συγκεκριμένου έργου ή εργασίας
- οσάκις στην οικονομική μονάδα εμβάζονται κυρίως χρηματικά ποσά χωρίς να είναι άμεσα γνωστός ο αποστολέας του εμβάσματος.

Οι προσωρινοί λογαριασμοί είναι διαχειριστικοί λογαριασμοί , δηλαδή σε αυτούς παρακολουθούνται κυρίως είτε χρηματικά ποσά που έλαβαν προσωρινά υπάλληλοι ή συνεργάτες της επιχείρησης είτε διακινήσεως αγαθών με ετεροχρονισμένα δικαιολογητικά. Οι λογαριασμοί αυτοί πρέπει σε βραχύ χρονικό διάστημα να τακτοποιούνται.

Κωδική Αρίθμηση Λογαριασμών

***Πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί*.** Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί κάθε ομάδας λαμβάνουν ως πρώτο αραβικό αριθμό το ψηφίο της ομάδας, όπως π.χ. οι λογαριασμοί της πρώτης ομάδας τον αριθμό 1, της δεύτερης ομάδας τον αριθμό 2 κ.ο.κ. Σε κάθε ομάδα είναι δυνατό να σχηματίζονται μέχρι 10 πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί με την προσθήκη στο αραβικό ψηφίο της ομάδας, των ψηφίων 0, 1,2,3,4,5,6,7,8, και 9.

***Δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί*.** Κάθε πρωτοβάθμιος λογαριασμός αναπτύσσεται σε 100 δευτεροβάθμιους λογαριασμούς. Κάθε δευτεροβάθμιος λογαριασμός δεν μπορεί να έχει λιγότερους ή περισσότερους από τέσσερις αραβικούς αριθμούς.

***Τριτοβάθμιοι λογαριασμοί*.** Κάθε δευτεροβάθμιος λογαριασμός αναπτύσσεται σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς κατά το δεκαδικό, εκαντοταδικό, χιλιαδικό, δεκαχιλιαδικό κ.λ.π. σύστημα αρκεί οι δυο τελευταίοι αραβικοί αριθμοί να είναι οι προβλεπόμενοι από το Ε.Γ.Λ.Σ.

Τεταρτοβάθμιοι λογαριασμοί Εσόδων, Εξόδων και Αποτελεσματικών Λογαριασμών.
Οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα για τις ομάδες 6, 7 και 8 να αναπτύσσουν κατά προορισμό τους τριτοβάθμιους λογαριασμούς με υποχρεωτική τεταρτοβάθμια ανάλυση κατ‘ είδος, όπως προβλέπεται από το Ε.Γ.Λ.Σ.(σε τριτοβάθμια ανάλυση).

Η Διπλογραφική Μέθοδος

<u>Η Ισότητα Της Περιουσίας Της Επιχείρησης</u>

Οι βασικές οικονομικές καταστάσεις τις οποίες η επιχείρηση συντάσσει είναι:

- ο ισολογισμός και
- ο λογαριασμός αποτελέσματα χρήσεως.

Η συνοπτική παρουσίαση του ισολογισμού, με βάση τα υπόλοιπα των λογαριασμών από 1 έως 5 του Ε.Γ.Λ.Σ. είναι η εξής:

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	ΟΜΑΔΕΣ ΛΟΓ/ΣΜΩΝ Ε.Γ.Λ.Σ.	ΠΑΘΗΤΙΚΟ	ΟΜΑΔΕΣ ΛΟΓ/ΣΜΩΝ Ε.Γ.Λ.Σ.
ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ:		**ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ:**	
-ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ	ΟΜΑΔΑ 1	-ΚΕΦΑΛΑΙΟ	ΟΜΑΔΑ 4
-ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝ/ΣΕΙΣ	ΟΜΑΔΑ 1	-ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ	ΟΜΑΔΑ 4
-ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝ/ΣΕΙΣ	ΟΜΑΔΑ 1	-ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ	ΟΜΑΔΑ 4
-ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ	ΟΜΑΔΑ 1	-ΠΟΣΑ ΓΙΑ ΑΥΞΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	ΟΜΑΔΑ 4
-ΜΑΚΡ/ΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	ΟΜΑΔΑ 1	-ΑΠΟΤ/ΣΜΑ ΧΡΗΣΕΩΣ	ΟΜΑΔΑ 4
ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ:		**ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ:**	
-ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	ΟΜΑΔΑ 2	-ΜΑΚΡ/ΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	ΟΜΑΔΑ 4
-ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	ΟΜΑΔΑ 3	-ΒΡΑΧ/ΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	ΟΜΑΔΑ 5
-ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ	ΟΜΑΔΑ 3		
-ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	ΟΜΑΔΑ 3		
ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	ΟΜΑΔΑ 3	**ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ**	ΟΜΑΔΑ 5

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ = ΠΑΘΗΤΙΚΟ

Το αποτέλεσμα χρήσεως που εμφανίζεται στα ίδια κεφαλαία, μέσω του πίνακα διαθέσεως κερδών, προκύπτει από το

<<Λογαριασμό Αποτελέσματα Χρήσεως>> η συνοπτική παρουσίαση του οποίου , με βάση τα υπόλοιπα των λογαριασμών των ομάδων 6 έως 8 του Ε.Γ.Λ.Σ.

πλέον το σύνολο των λογαριασμών της ομάδας 2 του Ε.Γ.Λ.Σ.

μείον την απογραφή των αποθεμάτων τέλους χρήσεως είναι η εξής:

(ΚΑΘΕΤΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ)

ΛΟΓ/ΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ:
ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ(ΟΜΑΔΑ 7)
ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ(ΟΜΑΔΑ 2):

Μείον: ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΕΩΣ
Μείον: ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΕΩΣ

Πλέον: ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΕΩΣ
Πλέον: ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ(6η ΟΜΑΔΑ)
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ
ΑΝΟΡΓΑΝΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ:
Πλέον: ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΕΣΟΔΑ(8η ΟΜΑΔΑ)

Μείον: ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΕΞΟΔΑ (8η ΟΜΑΔΑ)
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΕΩΣ

(ΟΡΙΖΟΝΤΙΑ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ)
ΛΟΓ/ΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ

ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
Αποθέματα (2η ομάδα) - Απογραφή ενάρξεως	Αποθέματα (2η ομάδα) - Απογραφή λήξεως
- Αγορές χρήσεως	
Έξοδα οργανικά (6η ομάδα)	Έσοδα οργανικά (7η ομάδα)
Έξοδα ανόργανα (8η ομάδα)	Έσοδα ανόργανα (8η ομάδα)

Όπως προαναφέραμε μεταξύ του Ενεργητικού , των Υποχρεώσεων και των Ιδίων Κεφαλαίων υφίσταται η ισότητα:

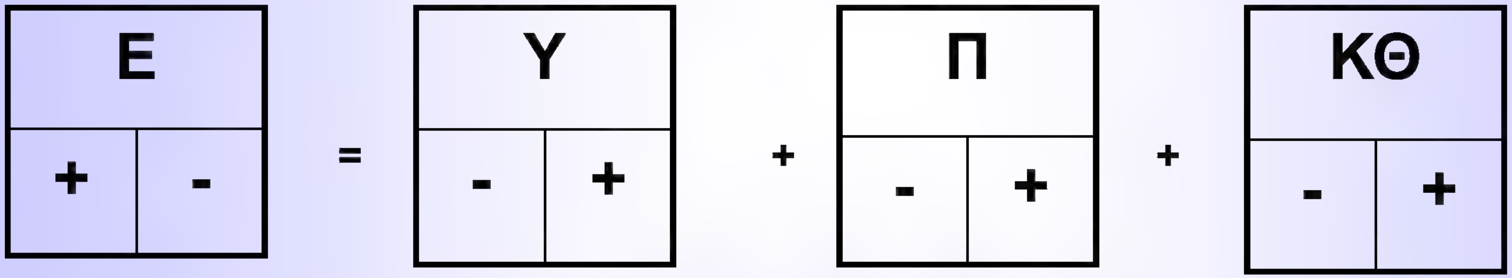
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ = ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ + ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ + ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ

ή $Ε = Υ + Π + ΚΘ$

Κάθε στοιχείο Ενεργητικού, Υποχρεώσεων, Προβλέψεων και Ιδίων Κεφαλαίων αποτελείται από δυο μέρη:

- Το θετικό βάσει του οποίου αυξάνεται, και
- Το αρνητικό βάσει του οποίου ελαττώνεται.

Ως εκ τούτου, την άνω ισότητα μπορούμε να την παραστήσουμε και ως εξής:



Διπλογραφική (ή διγραφική) είναι η μέθοδος η οποία καταγράφει τις μεταβολές που επιφέρουν τα λογιστικά γεγονότα στην περιουσία της επιχειρήσεως θέτοντας σε κίνηση δυο τουλάχιστον λογαριασμούς: έναν που μεταβάλλεται (+) ή (-) και έναν άλλον που μεταβάλλεται, με το ίδιο ακριβώς ποσό (-) ή (+).

Η παρουσίαση της διπλογραφικής μεθόδου με βάση τις μεταβολές που επιφέρει στους λογαριασμούς του Ε.Γ.Λ.Σ. είναι η εξής:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ			ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	1η ΟΜΑΔΑ	ΠΑΓΙΑ	+	-
	2η ΟΜΑΔΑ	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	+	-
	3η ΟΜΑΔΑ	ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	+	-
ΠΑΘΗΤΙΚΟ	4η ΟΜΑΔΑ	ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	-	+
	5η ΟΜΑΔΑ	ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	-	+
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ	6η ΟΜΑΔΑ	ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ	+	-
	7η ΟΜΑΔΑ	ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ	-	+
ΑΝΟΡΓΑΝΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ	8η ΟΜΑΔΑ	ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΕΞΟΔΑ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΕΣΟΔΑ	+ -	- +
ΣΥΝΟΛΑ			α =	α

ΕΠΕΞΗΓΗΣΕΙΣ: (+) = ΑΥΞΗΣΕΙΣ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ
(-) = ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί των άνω ομάδων είναι οι εξής:

ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ				
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ				
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ			ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	
ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΜΑΚΡ/ΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ
ΟΜΑΔΑ 1η	*ΟΜΑΔΑ 2η*	*ΟΜΑΔΑ 3η*	*ΟΜΑΔΑ 4η*	*ΟΜΑΔΑ 5η*
10 ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ	20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	30 ΠΕΛΑΤΕΣ	40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ	50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ
11 ΚΤΙΡΙΑ- ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ-ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ	21 ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ	31 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ	41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ-ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ-ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ	51 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ
12 ΜΗΧ/ΤΑ- ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚ/ΣΕΙΣ-ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	22 ΥΠΟΠΡΟΪΟΝΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΑ	32 ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ	42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟΝ	52 ΤΡΑΠΕΖΕΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ
13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ	23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ(προϊόντα κ.λ.π. στο στάδιο της κατεργασίας)	33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	43 ΠΟΣΑ ΠΡΟΟΡΙΣΜΕΝΑ ΓΙΑ ΑΥΞΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ
14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	24 ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ-ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ	34 ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ	44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΌ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ
15 ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	25 ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ	35 ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΕΩΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΩΝ ΚΑΙ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ	45 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	55 ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ
16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ	26 ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	36 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	46 ………………..	56 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ
17 ……………………………..	27 ……………………..	37 ………………	47 …………………	57 ……………….

18 ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	28 ΕΙΔΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ	38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	48 ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΣΥΝΔΕΣΜΟΥ ΜΕ ΤΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ	58 ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΠΕΡΙΟΔΙΚΗΣ ΚΑΤΑΝΟΜΗΣ
19 ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ ΥΠ/ΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ ΟΜΙΛΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΩΝ	29 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΥΠ/ΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ ΟΜΙΛΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΩΝ	39 ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ & ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΥΠ/ΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ ΟΜΙΛΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΩΝ	49 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΜΑΚΡ/ΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΥΠ/ΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ ΟΜΙΛΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΩΝ	59 ΒΡΑΧ/ΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΥΠ/ΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ ΟΜΙΛΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΩΝ

ΣΥΝΟΛΟ ΥΠΟΛΟΙΠΩΝ ΤΩΝ ΟΜΑΔΩΝ 1,2 ΚΑΙ 3	XXX	
(-) ΣΥΝΟΛΟ ΥΠΟΛΟΙΠΩΝ ΤΩΝ ΟΜΑΔΩΝ 4 ΚΑΙ 5	XXX	

ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ(+) Ή ΚΑΘΑΡΗ ΖΗΜΙΑ (-)	XXX	ΥΠΟΛ. Λ/86

Πλεονεκτήματα Των Επιχειρήσεων Από Τη Εφαρμογή Της Διπλογραφικής Μεθόδου

Τα πλεονεκτήματα που έχουν οι επιχειρήσεις από την εφαρμογή της διπλογραφικής μεθόδου είναι τα εξής:

- Επειδή κάθε λογιστικό γεγονός απεικονίζεται με την κίνηση δυο τουλάχιστον λογαριασμών, οι μεταβολές των οποίων συνιστούν αριθμητική (ή μαθηματική) ισότητα, προκύπτει ένα σύστημα ισοτήτων (ισολογισμοί, ισοζυγία, κ.λ.π.) με το οποίο εξασφαλίζεται, περίπου αυτόματα, ο έλεγχος της αριθμητικής ακρίβειας των λογιστικών βιβλίων της επιχείρησης.

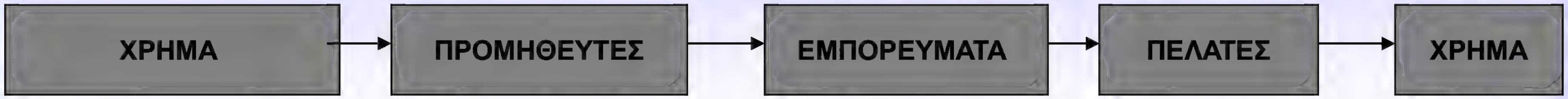
- Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί είναι επιδεκτικοί απεριορίστου αναπτύξεως(δευτεροβάθμιοι, τριτοβάθμιοι, τεταρτοβάθμιοι, κ.λ.π.) με αποτέλεσμα να παρέχουν όλες τις δυνατές πληροφορίες που επιθυμεί να έχει η διοίκηση της επιχείρησης .

- Ότι μπορεί να εξυπηρετεί τις ανάγκες οποιουδήποτε οργανισμού και αν προσαρμοσθεί προς οποιονδήποτε καταμερισμό των έργων (κεντρικές υπηρεσίες, υποκαταστήματα , εργοτάξια κ.λ.π.)

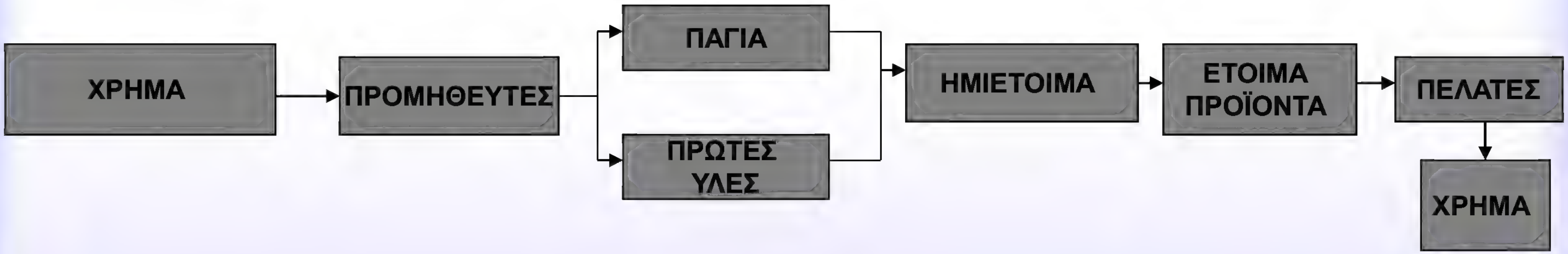
- Ότι εξυπηρετεί κατά το καλύτερο τρόπο στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης.

Για τους παραπάνω λόγους η διπλογραφική μέθοδος επεκράτησε παντού (θεωρία και πράξη) με αποτέλεσμα σήμερα να ταυτίζεται με τη Λογιστική.

ΚΥΚΛΟΣ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ



ΚΥΚΛΟΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ



Λογιστικά Γεγονότα

Λογιστικό γεγονός είναι κάθε γεγονός που μεταβάλλει το Ενεργητικό ή το Παθητικό ή και αμφότερα.

Τα λογιστικά γεγονότα προέρχονται από ενέργειες:

- Των ιδιοκτητών της επιχείρησης(μέτοχοι, εταίροι, επιχειρηματίες κ.λ.π.) κατά την αρχική καταβολή του κεφαλαίου καθώς επίσης και τις μεταγενέστερες αυτής αυξήσεις, μειώσεις, αναλήψεις κ.λ.π. Του κεφαλαίου τους.
- Των τρίτων (πελατών, χρεωστών, προμηθευτών, πιστωτών, προσωπικού, λοιπών τρίτων, κ.λ.π.) με τους οποίους η επιχείρηση συμβάλλεται ποικιλοτρόπως (συμβάσεις πωλήσεως με πελάτες, αγοράς με προμηθευτές, συμβάσεις εξαρτημένης εργασίας με το προσωπικό κ.λ.π.)
- Από υπερτίμηση ή υποτίμηση του Ενεργητικού ή του Παθητικού της επιχείρησης(αναπροσαρμογή βάσει νόμου της αξίας των ακινήτων, κλοπή εμπορευμάτων, υπερτίμηση ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων λόγω λογισμού τόκου υπερημερίας κ.λ.π.)

Επομένως , τα λογιστικά γεγονότα μπορούμε να τα διακρίνουμε περαιτέρω και ως εξής:

ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΓΕΓΟΝΟΤΩΝ
(Ή ΓΕΝΙΚΩΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΦΥΣΕΩΣ ΓΕΓΟΝΟΤΩΝ)

ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΓΕΓΟΝΟΤΑ	ΝΟΜΙΚΑ ΓΕΓΟΝΟΤΑ	ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΓΕΓΟΝΟΤΑ
ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΤΑ ΟΠΟΙΑ ΔΕΝ ΕΧΟΥΝ ΝΟΜΙΚΕΣ ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ: • ΚΑΤΑΣΤΡΟΦΗ ΑΝΑΣΦΑΛΙΣΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ • ΚΛΟΠΕΣ, ΦΘΟΡΕΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕ ΤΑ ΟΠΟΙΑ ΑΠΟΚΤΑΤΑΙ, ΤΡΟΠΟΠΟΙΕΙΤΑΙ Ή ΚΑΤΑΡΓΕΙΤΑΙ ΕΝΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑ: • ΑΓΟΡΑΠΩΛΗΣΙΕΣ • ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ(ΜΙΣΘΩΣΕΩΣ, ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ, ΔΑΝΕΙΩΝ) • ΕΚΔΟΣΕΙΣ, ΑΠΟΔΟΧΕΣ, ΟΠΙΣΘΟΓΡΑΦΗΣΕΙΣ ΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΤΙΤΛΩΝ)	• ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ • ΥΠΟΤΙΜΗΣΗ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ • ΥΠΟΤΙΜΗΣΗ ΠΑΓΙΩΝ (π.χ. ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟ) • ΥΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ (π.χ. ΛΟΓΩ ΑΛΛΑΓΗΣ ΜΟΔΑΣ)

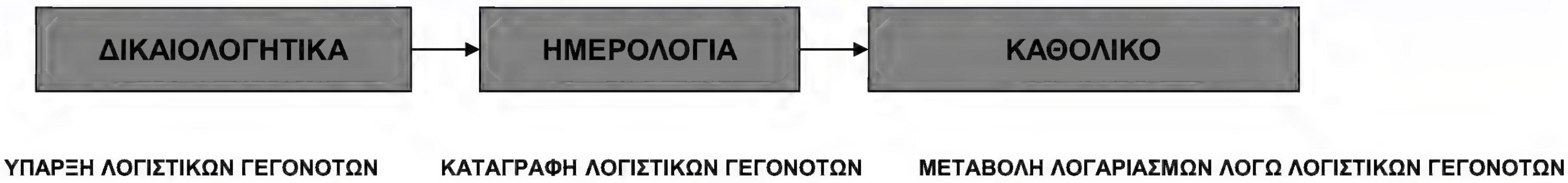
ΚΑΘΕ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΓΕΓΟΝΟΣ ΠΡΟΚΑΛΕΙ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ , ΔΗΛΑΔΗ ΑΡΙΘΜΗΤΙΚΕΣ ΑΥΞΗΣΕΙΣ Ή ΕΛΑΤΤΩΣΕΙΣ ΣΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ.

Λογιστικά Βιβλία

Η μεταβολή της περιουσίας την οποία επιφέρει το λογιστικό γεγονός, θέτοντας σε κίνηση δυο τουλάχιστον λογαριασμούς, έναν που μεταβάλλεται (+) ή (-) και έναν άλλο που μεταβάλλεται, με το ίδιο ακριβώς ποσό, (-) ή (+) ώστε να υπάρχει πάντοτε η λογιστική ισότητα ¨ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ = ΠΑΘΗΤΙΚΟ ¨, αναλύεται και καταγράφεται στο Ημερολόγιο με τη Διπλογραφική Μέθοδο.

Οι επιμέρους μεταβολές (αυξήσεις ή μειώσεις) των στοιχείων της περιουσίας ή των λογαριασμών, λόγω των λογιστικών γεγονότων, καταγράφονται στο Καθολικό.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι τα βασικά λογιστικά βιβλία είναι δυο: το Ημερολόγιο και το Καθολικό. Η παραστατική απεικόνιση της ύπαρξης των λογιστικών γεγονότων, της καταγραφής αυτών και της μεταβολής των λογαριασμών λόγω των λογιστικών γεγονότων είναι η εξής:



Ημερολόγιο

Γενικά Περί Ημερολογίου Και Ημερολογιακών Εγγραφών

Κάθε λογιστικό γεγονός αποτυπώνεται σε ένα δικαιολογητικό ή παραστατικό το οποίο χρησιμεύει για τη σύνταξη του << ημερολογιακού άρθρου >> ή της << ημερολογιακής εγγραφής >>.

Ημερολόγιο είναι το λογιστικό βιβλίο στο οποίο καταχωρούνται κατά χρονολογική σειρά και υπό μορφής λογιστικής εγγραφής τα λογιστικά γεγονότα της επιχείρησης με πλήρη ανάλυση αυτών.

Η ημερολογιακή εγγραφή (ή ημερολογιακό άρθρο) αποτελείται από τα εξής στοιχεία:

- Την ημερομηνία του λογιστικού γεγονότος
- Τους τίτλους των λογαριασμών που μεταβάλλονται, χρεώνονται και πιστώνονται λόγω του λογιστικού γεγονότος
- Τα ποσά με τα οποία χρεώνονται και πιστώνονται οι λογαριασμοί , ώστε να υπάρχει πάντα η λογιστική ισότητα: Ενεργητικό = Παθητικό
- Την αιτιολογία του λογιστικού γεγονότος με μνεία του σχετικού δικαιολογητικού.

Καθολικό

Καθολικό είναι το λογιστικό βιβλίο στο οποίο παρακολουθούνται οι λογαριασμοί και καταγράφονται οι μεταβολές (αυξήσεις ή μειώσεις) αυτών λόγω των λογιστικών γεγονότων.

Το Καθολικό διακρίνεται σε γενικό καθολικό και αναλυτικά καθολικά.

- ***Γενικό*** καθολικό είναι το λογιστικό βιβλίο στο οποίο παρακολουθούνται οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί και καταγράφονται οι μεταβολές (αυξήσεις ή μειώσεις) αυτών λόγω των λογιστικών γεγονότων.
- ***Αναλυτικά*** καθολικά είναι τα λογιστικά βιβλία στα οποία παρακολουθούνται οι δευτεροβάθμιοι, τριτοβάθμιοι, τεταρτοβάθμιοι , κ.λ.π. λογαριασμοί και καταγράφονται οι μεταβολές (αυξήσεις ή μειώσεις) αυτών λόγω των λογιστικών γεγονότων.

Το γενικό καθολικό εάν τηρείται χειρόγραφα πρέπει πάντα να είναι θεωρημένο.

Από τα αναλυτικά καθολικά πρέπει να είναι θεωρημένες οι καρτέλες αποθήκης, δηλαδή η τεταρτοβάθμια ανάλυση των αποθεμάτων (εμπορεύματα, πρώτες ύλες, έτοιμα προϊόντα κ.λ.π.)

Θεωρημένα Βιβλία

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ Κ.Β.Σ.	ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ	
	ΧΕΙΡΟΓΡΑΦΗ	ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΙΚΗ
ΠΡΩΤΗ (Α)	ΒΙΒΛΙΟ ΑΓΟΡΩΝ	ΜΗΝΙΑΙΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΒΙΒΛΙΟΥ ΑΓΟΡΩΝ
ΔΕΥΤΕΡΗ (Β)	ΒΙΒΛΙΟ ΕΣΟΔΩΝ- ΕΞΟΔΩΝ	ΜΗΝΙΑΙΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΒΙΒΛΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ- ΕΞΟΔΩΝ
ΤΡΙΤΗ (Γ)	ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΓΕΝΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ ΗΜΕΡΗΣΙΟ ΔΙΠΛΟΤΥΠΟ ΦΥΛΛΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ	ΤΟ ΙΣΟΖΥΓΙΟ ΓΕΝΙΚΟΥ- ΑΝΑΛΥΤΙΚΩΝ ΚΑΘΟΛΙΚΩΝ
	ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΘΗΚΗΣ	ΤΟ CD- ROM ΤΟΥ ΒΙΒΛΙΟΥ ΑΠΟΘΗΚΗΣ
	ΒΙΒΛΙΟ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΠΡΟΔΙΑΓΡΑΦΩΝ	ΒΙΒΛΙΟ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΠΡΟΔΙΑΓΡΑΦΩΝ
ΟΛΕΣ	ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΑΡΘΡΟΥ 10, Κ.Β.Σ.	ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΑΡΘΡΟΥ 10, Κ.Β.Σ.
ΔΕΥΤΕΡΗ (Β) ΚΑΙ ΤΡΙΤΗ (Γ)	ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΓΡΑΦΩΝ	ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΓΡΑΦΩΝ
	ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΠΟΣΟΤΙΚΗΣ- ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ	ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΠΟΣΟΤΙΚΗΣ- ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Αναλυτικά Ημερολόγια
Γενικά Περί Αναλυτικών Ημερολογίων

Αναλυτικά ημερολόγια είναι λογιστικά βιβλία στα οποία καταχωρούνται κατά χρονολογική σειρά ομοιόμορφα λογιστικά γεγονότα : α) τα οποία επαναλαμβάνονται καθημερινά με μεγάλη συχνότητα, και β) υπάρχει ένας σταθερός (ή ουσιώδης) λογαριασμός χρεούμενος ή πιστούμενος και πολλοί αντιμεταβαλλόμενοι λογαριασμοί πιστούμενοι ή χρεούμενοι.

Ισοζυγία
Γενικά περί ισοζυγιών

Η μεταβολή της περιουσίας την οποία επιφέρει το λογιστικό γεγονός, θέτοντας σε κίνηση δυο τουλάχιστον λογαριασμούς, έναν που μεταβάλλεται (+) ή (-) και έναν άλλο που μεταβάλλεται, με το ίδιο ακριβώς ποσό, (-) ή (+) ώστε να υπάρχει πάντοτε η λογιστική ισότητα ¨ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ = ΠΑΘΗΤΙΚΟ ¨, αναλύεται και καταγράφεται στο Ημερολόγιο με τη Διπλογραφική Μέθοδο.

Οι επιμέρους μεταβολές (αυξήσεις ή μειώσεις) των στοιχείων της περιουσίας ή των λογαριασμών, λόγω των λογιστικών γεγονότων, καταγράφονται στο Καθολικό.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα αθροίσματα χρεώσεως και πιστώσεως του Γενικού (ή Ενιαίου) Ημερολογίου πρέπει να είναι ίσα με τα αθροίσματα χρεώσεως και πιστώσεως των ποσών που έχουν καταχωρηθεί στους λογαριασμούς του Γενικού Καθολικού.

Ισοζύγιο είναι ένας πίνακας στον οποίο καταχωρούνται : οι λογαριασμοί του καθολικού, τα αθροίσματα χρεώσεως του λογαριασμού, τα αθροίσματα πιστώσεως του λογαριασμού και το προκύπτον υπόλοιπο.

Το άνω ισοζύγιο ονομάζεται και ισοζύγιο κινήσεως σε αντίθεση με το ισοζύγιο που καταχωρούνται μόνο τα υπόλοιπα των λογαριασμών που ονομάζεται ισοζύγιο υπολοίπων.

Ισοζύγιο Γενικό Καθολικού είναι το ισοζύγιο που περιλαμβάνει μόνο τους λογαριασμούς του γενικού καθολικού.

Ισοζύγιο Αναλυτικού Καθολικού είναι το ισοζύγιο που περιλαμβάνει τους δευτεροβάθμιους ή τριτοβάθμιους κ.λ.π. λογαριασμούς ενός πρωτοβάθμιου λογαριασμού του γενικού καθολικού.

Από τα παραπάνω συμπεραίνουμε τα εξής:

α) Το ισοζύγιο είναι ένα όργανο ελέγχου. Με το ισοζύγιο του γενικού καθολικού ελέγχουμε:

αα) εάν όλες οι λογιστικές εγγραφές του ημερολογίου καταχωρήθηκαν στο γενικό καθολικό.

αβ) εάν τα σύνολα των αθροισμάτων των ποσών χρεώσεως των λογαριασμών του γενικού καθολικού συμφωνούν με τα σύνολα των αθροισμάτων των ποσών πιστώσεως των λογαριασμών του γενικού καθολικού.

αγ) εάν το άθροισμα των << υπολοίπων χρεώσεως >>, του γενικού καθολικού συμφωνεί με τα άθροισμα των << υπολοίπων πιστώσεως >> των λογαριασμών του γενικού καθολικού.

αδ) εάν τα αθροίσματα των ποσών χρεώσεως και πιστώσεως και των υπολοίπων χρεώσεως και πιστώσεων των λογαριασμών των αναλυτικών καθολικών συμφωνούν με τα αντίστοιχα του λογαριασμού του γενικού καθολικού.

β) το ισοζύγιο είναι όργανο παροχής πληροφοριών. Από το ισοζύγιο του γενικού καθολικού έχουμε πληροφορίες για:

βα) την οικονομική κατάσταση της εταιρείας

ββ) το αποτέλεσμα της τρεχούσης περιόδου.

Λογιστικά Συστήματα

Λογιστικό σύστημα είναι η μέθοδος η οποία χρησιμοποιείται για την αναγραφή των λογιστικών γεγονότων στα λογιστικά βιβλία.

Τα σπουδαιότερα λογιστικά συστήματα είναι :

- Το κλασσικό ή ιταλικό λογιστικό σύστημα
- Το συγκεντρωτικό λογιστικό σύστημα

Το κλασσικό (ή ιταλικό) λογιστικό σύστημα αποτελείται από τα εξής λογιστικά βιβλία:

- Το γενικό (ή ενιαίο) ημερολόγιο
- Το γενικό καθολικό
- Τα αναλυτικά καθολικά
- Βιβλίο απογραφών και ισολογισμού

Το συγκεντρωτικό λογιστικό σύστημα αποτελείται από τα εξής λογιστικά βιβλία :

- Τα αναλυτικά ημερολόγια
- Το συγκεντρωτικό ημερολόγιο
- Το γενικό καθολικό
- Τα αναλυτικά καθολικά
- Βιβλίο απογραφών και ισολογισμού

Τα στοιχεία ή δικαιολογητικά των λογιστικών εγγραφών

Το Ε.Γ.Λ.Σ. εισάγει την αρχή του παραστατικού ή του δικαιολογητικού, δηλαδή, κάθε εγγραφή στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων πρέπει να αποδεικνύεται με δικαιολογητικά ή παραστατικά έγγραφα.

Τα άνω παραστατικά διακρίνονται σε δυο κατηγορίες:

- Δικαιολογητικά (ή παραστατικά) προβλεπόμενα από τον Κ.Β.Σ.
- Λοιπά δικαιολογητικά

Δικαιολογητικά (ή παραστατικά) προβλεπόμενα από τον Κ.Β.Σ. Έννοια, διακρίσεις και αρχές

Βάσει των διατάξεων του Κ.Β.Σ., τα δικαιολογητικά (ή στοιχεία), με τα οποία αποδεικνύονται οι συναλλαγές των επιχειρήσεων και προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ., μπορούμε να τα κατατάξουμε στις εξής κατηγορίες:

- Δικαιολογητικά (ή στοιχεία) εκδιδόμενα κατά τη διακίνηση των αγαθών (δελτίο αποστολής, δελτίο εσωτερικής διακίνησης, φορτωτικές κ.λ.π.)
- Δικαιολογητικά (ή στοιχεία) εκδιδόμενα για τη λογιστικοποίηση εσόδων (τιμολόγια πώλησης, αποδείξεις λιανικής πώλησης κ.λ.π.)
- Δικαιολογητικά (ή στοιχεία) εκδιδόμενα για τη λογιστικοποίηση αγορών αγαθών και εξόδων.

Δικαιολογητικά (ή στοιχεία) εκδιδόμενα κατά τη διακίνηση των αγαθών

Τα στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. για τη διακίνηση των αγαθών είναι τα εξής τρία:

- Δελτίο αποστολής
- Δελτίο εσωτερικής διακίνησης
- Φορτωτική

Δικαιολογητικά εκδιδόμενα για τη λογιστικοποίηση εσόδων.

- Έσοδα από χονδρικές πωλήσεις αγαθών - Τιμολόγιο πώλησης αγαθών
- Έσοδα από λιανικές πωλήσεις αγαθών - Αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών
- Έσοδα από χονδρικές πωλήσεις υπηρεσιών – Τιμολόγια παροχής υπηρεσιών
- Έσοδα από λιανικές πωλήσεις υπηρεσιών – Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών
- Έσοδα από πωλήσεις αγαθών πραγματοποιούμενες από τρίτους – Εκκαθάριση

<u>Δικαιολογητικά λογιστικοποίησης αγορών και εξόδων</u>

Τα δικαιολογητικά με τα οποία λογιστικοποιούνται στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων οι αγορές αγαθών και εξόδων, εκδίδονται από τους τρίτους (προμηθευτές κ.λ.π.)

Εξαίρεση από τον άνω κανόνα αποτελούν οι παρακάτω αναφερόμενες περιπτώσεις όπου τα δικαιολογητικά των συναλλαγών δεν εκδίδονται από τους τρίτους, αλλά από την ίδια την επιχείρηση :

- <u>Αυτοπαράδοσης αγαθών ή υπηρεσιών:</u> Σε αυτή την περίπτωση εκδίδεται απόδειξη αυτοπαράδοσης.

- <u>Δαπάνες για τις οποίες ο τρίτος δεν υποχρεούται στην έκδοση στοιχείου:</u> Στις περιπτώσεις αυτές, η επιχείρηση εκδίδει << απόδειξη επαγγελματικής δαπάνης >>. Στην απόδειξη αυτή αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του συμβαλλόμενου τρίτου, ο οποίος υπογράφει και την απόδειξη αυτή, ενώ πρέπει να υπάρχει και η υπογραφή του εκδότη.

- <u>Μισθοί , ημερομίσθια:</u> Όταν καταβάλλονται μισθοί ή ημερομίσθια ή άλλες παροχές σε μισθωτούς, νόμιμα δικαιολογητικά είναι οι αποδείξεις δαπάνης ή η μισθοδοτική κατάσταση που φέρει τις υπογραφές των μισθωτών ή η έγγραφη εντολή των μισθωτών για κατάθεση του μισθού τους σε συγκεκριμένο τραπεζικό λογαριασμό. Τέλος επί των άνω δικαιολογητικών πρέπει να υπάρχει η υπογραφή του έκδοτη.

Λοιπά δικαιολογητικά

Τα λοιπά δικαιολογητικά μπορούμε να τα κατατάξουμε στις εξής κατηγορίες :

- Δικαιολογητικά διαχειρίσεως (πληρωμές) μετρητών και λοιπών αξιών.
- Δικαιολογητικά συμψηφιστικών πράξεων.

Δικαιολογητικά διαχειρίσεως μετρητών – αξιών.

Τα Δικαιολογητικά διαχειρίσεως μετρητών και λοιπών αξιών ομαδοποιούνται στις εξής δυο κατηγορίες :

- Γραμμάτια εισπράξεως ή αποδείξεις εισπράξεως μετρητών και λοιπών αξιών (επιταγών εισπρακτέων, συναλλαγματικών εισπρακτέων κ.λ.π.)
- Εντάλματα πληρωμής ή αποδείξεις πληρωμής με μετρητά και λοιπές αξίες (επιταγές, συναλλαγματικές κ.λ.π.)

Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Γενικά περί του πάγιου ενεργητικού

Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια και με την ίδια περίπου μορφή στην επιχείρηση με στόχο να χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των σκοπών της.

Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται οι εξής μερικότερες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων:

α)Ενσώματα πάγια στοιχεία.

β)Ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα πάγια στοιχεία.

γ)Έξοδα πολυετούς απόσβεσης.

δ)Συμμετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

ε)Προκαταβολές κτήσεως παγίων.

Σημειώνεται ότι τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως, οι συμμετοχές και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις δεν είναι πάγια περιουσιακά στοιχεία, αλλά απλώς καταχωρούνται στην κατηγορία του πάγιου ενεργητικού γιατί είναι στοιχεία που ρευστοποιούνται σε περισσότερες από μία χρήσεις.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ., το πάγιο ενεργητικό παρακολουθείται στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων στους εξής πρωτοβάθμιους λογαριασμούς:

Κωδικός	*Λογαριασμός*
10	Εδαφικές εκτάσεις
11	Κτίρια- Εγκαταστάσεις-Τεχνικά έργα
12	Μηχανήματα- Τεχνικές εγκαταστάσεις- Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός
13	Μεταφορικά μέσα
14	Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός
15	Ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως παγίων
16	Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς αποσβέσεως
17	Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις

Αξία κτήσεως – Προσθήκες, βελτιώσεις, συντηρήσεις, επισκευές παγίων

Βάσει της Ελληνικής νομοθεσίας

Τα ενσώματα καθώς και τα άϋλα πάγια στοιχεία καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων με τη τιμή κτήσεως ή το κόστος κτήσεως.

Τιμή κτήσεως είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς η οποία προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειώνεται με τις σχετικές εκπτώσεις.

Κόστος κτήσεως είναι το άθροισμα:

Των άμεσων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή των συγκεκριμένων προϊόντων ή ιδιοκατασκευαστων

(πλέον) Αναλογία γενικών εξόδων αγορών

(πλέον) Κόστος κατεργασίας που απαιτήθηκε για να φθάσουν τα σχετικά προϊόντα ή οι ιδιοκατασκευες στη τελική μορφή

<u>Βάσει των Δ.Λ.Π :</u>

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16 η τιμή κτήσεως ή το κόστος κτήσεως προσαυξάνεται με τα άμεσα επιρριπτέα έξοδα τα οποία πραγματοποιούνται για να φθάσει το πάγιο περιουσιακό σε κατάσταση λειτουργίας σύμφωνα με τη χρήση για την οποία προορίζεται. Τέτοια έξοδα είναι: Οι δαπάνες διαμορφώσεως χώρων, οι δαπάνες εγκαταστάσεως και συναρμολόγησης μηχανημάτων μέχρι να τεθούν σε κατάσταση λειτουργίας, οι αμοιβές ειδικών καθώς και το εκτιμώμενο κόστος αποσυναρμολόγησης και μετακίνησης του περιουσιακού στοιχείου και της αποκατάστασης του χώρου εγκατάστασης. Τα διοικητικά και άλλα γενικά έξοδα όπως επίσης και τα έξοδα της δοκιμαστικής λειτουργίας και της περιόδου πριν από την έναρξη της παραγωγικής δράσεως δεν αποτελούν στοιχείο του κόστους των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Επίσης, όταν η πληρωμή της αξίας μιας ενσώματης ακινητοποίησης εκτείνεται πέραν των συνήθων πιστωτικών ορίων το κόστος του συνίσταται στην ισοδύναμη αξία μετρητοίς. Η διαφορά μεταξύ του συνόλου των πληρωμών και αυτής της αξίας καταχωρείται ως χρηματοοικονομικό έξοδο.

Έννοια προσθήκης, συντήρησης, επισκευής και βελτίωσης παγίου

Προσθήκη κτιρίου, κτιριακής εγκαταστάσεως και τεχνικού έργου είναι οποιαδήποτε μόνιμη αύξηση, με τη χρησιμοποίηση δομικών υλικών: α) του όγκου τους ή β) του μεγέθους τους ή γ)της ωφελιμότητά τους.

Προσθήκη μηχανήματος, τεχνικής εγκαταστάσεως και μηχανολογικού εξοπλισμού είναι κάθε προσθήκη ή εργασία που γίνεται σε αυτά και αυξάνει α) το μέγεθος του και β) την παραγωγική τους δυναμικότητα.

Βελτίωση ενσώματου πάγιου στοιχείου είναι κάθε μεταβολή που γίνεται σε αυτό μετά από τεχνολογική επέμβαση που έχει ως αποτέλεσμα:

- Είτε την αύξηση του χρόνου της ωφέλιμης ζωής του ή της παραγωγικότητας του
- Είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας
- Είτε τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποιήσεως του.

<u>Συντήρηση ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου</u> είναι η τεχνολογική επέμβαση που γίνεται σε αυτό, με σκοπό να διατηρείται στην αρχική του παραγωγική ικανότητα για όσο το δυνατό μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.

<u>Επισκευή ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου</u> είναι η αντικατάσταση ή επιδιόρθωση μερών αυτού που έχουν καταστραφεί ή υποστεί βλάβη, με σκοπό την επαναφορά της παραγωγικής του ικανότητας ή των συνθηκών λειτουργίας του στο επίπεδο, που ήταν πριν από τη καταστροφή ή τη βλάβη.

Όταν, όμως, υπάρχει μια σημαντική απώλεια οικονομικών ωφελειών, οι μεταγενέστερες δαπάνες για αποκατάσταση αυτών καταχωρούνται σε αύξηση της αξίας κτήσεως του πάγιου στοιχείου, εφόσον δεν υπάρχει υπέρβαση στο ανακτήσιμο ποσό του παγίου.

Επίσης, η αντικατάσταση τμημάτων κάποιων παγίων κατά τακτά διαστήματα, μπορεί να θεωρηθεί ως ιδιαίτερο πάγιο. Το αντικαθιστάμενο στην περίπτωση αυτή πάγιο διαγράφεται.

Αποσβέσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία διακρίνονται σε αποσβεσιμα και μη αποσβεσιμα.

Αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το ενσώματο ή άϋλο περιουσιακό στοιχείο που αποκτάται από την επιχείρηση για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη πάντως μεγαλύτερη του έτους.

Μη αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το ενσώματο ή άϋλο περιουσιακό που αποκτάται από την οικονομική μονάδα για διαρκή παραγωγική χρήση και του οποίου η ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι απεριόριστη.

<u>Ωφέλιμη διάρκεια ζωής</u> είναι η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την οικονομική μονάδα (μέθοδος "Σταθερής απόσβεσης"). ***<u>Επίσης, ωφέλιμη διάρκεια ζωής</u>*** είναι η ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο το οποίο η επιχείρηση αναμένεται να επιτύχει από το πάγιο αυτό στοιχείο (μέθοδος της "Λειτουργικής εντάσεως")

Η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του παγίου γίνεται, αφού ληφθούν υπόψη οι εξής παράγοντες:

α) Αναμενόμενη χρήση του παγίου

β) Αναμενόμενη φυσιολογική φθορά που εξαρτάται από τη χρονική χρήση του και το πρόγραμμα επισκευών και συντήρησης

γ) Η τεχνική απαξίωση

δ) Νομικοί και λοιποί περιορισμοί στη χρήση του παγίου

Η ωφέλιμη ζωή ενός παγίου πρέπει να επανεξετάζεται περιοδικώς και εάν υπάρχει μεταβολή στις αρχικές εκτιμήσεις, η δαπάνη απόσβεσης πρέπει να αναπροσαρμόζεται για την τρέχουσα και τις μελλοντικές χρήσεις.

Η αξία κτήσεως (ή το ιστορικό κόστος) του αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου μειωμένη κατά την υπολειμματική αξία ονομάζεται **<u>αποσβεστέα αξία.</u>**

Υπολειμματική αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του, που υπολογίζεται να πραγματοποιηθεί κατά το τέλος της ωφέλιμης διάρκειας της ζωής του.

Απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του και, συνακόλουθα, η λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμός της σε καθεμία χρήση. Το ποσό της ετήσιας απόσβεσης αντιπροσωπεύει τη μείωση της αξίας του πάγιου στοιχείου, που επέρχεται λόγω της χρήσεώς του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής του απαξίωσης. Οι αποσβέσεις κάθε χρήσεως βαρύνουν το λειτουργικό κόστος ή απ'ευθείας τα αποτελέσματα χρήσεως όταν πρόκειται για αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος.

Γενικές αρχές λογισμού των αποσβέσεων Βάσει της Ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας

α) Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων εφαρμόζεται η σταθερή μέθοδος απόσβεσης, δηλαδή η αποσβεστέα αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων κατανέμεται σε κάθε λογιστική χρήση, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, με ομοιόμορφο τρόπο με εξαίρεση τα καινούργια μηχανήματα τα οποία οι βιομηχανίες, βιοτεχνίες, μεταλλεία και λατομεία αγοράζουν, οι αποσβέσεις των οποίων μπορούν να γίνουν και με τη φθίνουσα μέθοδο.

β) Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τους προβλεπόμενους από την κείμενη νομοθεσία συντελεστές ετήσιας τακτικής απόσβεσης για κάθε κατηγορία αποσβέσιμων πάγιων στοιχείων. Οι συντελεστές αυτοί, κατά τεκμήριο, καλύπτουν τη φυσική φθορά (από τη χρήση και από τη πάροδο του χρόνου) καθώς και την οικονομική απαξίωση των οικείων στοιχείων.

γ) Δεν επιτρέπεται ο λογισμός αποσβέσεων με συντελεστές μεγαλύτερους από εκείνους που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία.

δ) Η διενέργεια αποσβέσεων για κάθε έτος με τους θεσπιζόμενους συντελεστές είναι υποχρεωτική ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών.

ε) Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται από τη στιγμή που το πάγιο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί. Αν ο χρόνος αυτός δεν συμπίπτει με την έναρξη της λογιστικής χρήσεως, η απόσβεση υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα της ετήσιας αποσβέσεως, όσοι είναι οι μήνες μέχρι το τέλος της χρήσεως, στους οποίους περιλαμβάνεται και ο μήνας μέσα στον οποίο το πάγιο στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί.

στ) Οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων τα οποία παραμένουν σε αδράνεια για χρονικό διάστημα που διαρκεί πέρα από έξι μήνες υπολογίζονται για το διάστημα αυτό με μειωμένους συντελεστές. Σημειώνεται ότι μέχρι σήμερα δεν έχουν καθορισθεί οι άνω μειωμένοι συντελεστές αδρανείας, ενώ τις αποσβέσεις αδρανείας, η επιχείρηση δεν μπορεί να τις δηλώσει ως φορολογικό έξοδο.

Βάσει των Δ.Λ.Π.:

α) Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων εφαρμόζονται οι εξής μέθοδοι: σταθερή, φθίνουσα και λειτουργικής εντάσεως. Οι μέθοδοι απόσβεσης πρέπει να επανεξετάζονται περιοδικώς και εάν υπάρχει σημαντική μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών από τα πάγια, πρέπει οι μέθοδοι να τροποποιούνται ώστε να εκφράζουν το νέο ρυθμό ωφελειών.

β) Οι συντελεστές απόσβεσης προσδιορίζονται από την επιχείρηση ώστε η απόσβεση κάθε παγίου να είναι ανάλογη της ετήσιας μείωσης της αξίας του η οποία οφείλεται: στη χρησιμοποίησή του, στη πάροδο του χρόνου και στην οικονομική απαξίωση.

γ) Η διενέργεια αποσβέσεων για κάθε έτος είναι υποχρεωτική ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών.

Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων

Για τη διαχειριστική παρακολούθηση κάθε πάγιου περιουσιακού στοιχείου και για τη λογιστική παρακολούθηση της αξίας κτήσεως και των αποσβέσεών του και γενικότερα της τύχης του, τηρείται υποχρεωτικά μητρώο παγίων στοιχείων, το οποίο αποτελεί την τελευταία ανάλυση των λογαριασμών των παγίων περιουσιακών στοιχείων (λογαριασμοί τρίτου ή τετάρτου κ.λ.π. βαθμού).

Από το μητρώο των παγίων περιουσιακών στοιχείων πρέπει να προκύπτουν τουλάχιστον τα παρακάτω στοιχεία:

- Τα στοιχεία που εξατομικεύουν το είδος του παγίου (ονοματολογία και διακριτικά στοιχεία).
- Τα στοιχεία της λογιστικής του εντάξεως (τίτλοι και κωδικοί αριθμοί του πρωτοβάθμιου και του λογαριασμού της τελευταίας βαθμίδας).
- Η αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κτήσεως, η αρχική αξία κτήσεως και οι μεταβολές αυτής (προσθήκες, βελτιώσεις, μειώσεις).
- Ο τόπος εγκαταστάσεως ή ο τρίτος στις εγκαταστάσεις του οποίο τυχόν βρίσκεται.
- Η ημερομηνία κατά την οποία άρχισε η χρησιμοποίηση ή λειτουργία του, καθώς και η ημερομηνία που τυχόν τέθηκε σε αδράνεια.
- Η τυχόν κτήση του με ενεργετική φορολογική διάταξη.
- Η τυχόν ύπαρξη βαρών πάνω σε αυτό (π.χ. είδος βάρους, αιτία, ποσό).
- Ο κωδικός αριθμός της τελευταίας βαθμίδας του λογαριασμού αποσβέσεων.
- Οι λογισμένες αποσβέσεις (συντελεστής και ποσά) και τα στοιχεία της λογιστικής τους εγγραφής (α/α παραστατικού, ημερομηνία), καθώς και οι αντιλογισμένες αποσβέσεις
- Τα στοιχεία και η αιτία του τερματισμού της παραγωγικής του ζωής

<u>Αναλυτική καταχώρηση στην απογραφή</u>

Σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών, κατά ομοειδής κατηγορίες τουλάχιστον με τα εξής στοιχεία:

α) η αξία κτήσεως ή το κόστος ιδιοκατασκευής του, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων

β) οι αποσβέσεις του

γ) η αναπόσβεστη αξία του.

Ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια αποσβεσμένα πλήρως αναγράφονται στην απογραφή με αξία 0,01 ευρώ.

Επίσης ο επιτηδευματίας τηρεί μητρώο παγίων-περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με τα αναφερόμενα.

Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

Έννοια των ενσώματων ακινητοποιήσεων βάσει της Ελληνικής νομοθεσίας

Ενσώματα πάγια στοιχεία είναι τα, υλικά αγαθά που αποκτά η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιήσει ως μέσα δράσεως της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία οπωσδήποτε είναι μεγαλύτερη του έτους.

Στην κατηγορία των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνονται:

α) ***Εδαφικές εκτάσεις*** στην έννοια των οποίων είναι τα οικόπεδα, γήπεδα, αγροτεμάχια, δάση, ορυχεία, μεταλλεία, λατομεία, φυτείες και γενικά οποιαδήποτε έκταση γης της οποίας η κυριότητα ανήκει στην οικονομική μονάδα.

Οι εδαφικές εκτάσεις διακρίνονται:

• Εδαφικές εκτάσεις που έχουν απεριόριστη διάρκεια ωφέλιμης ζωής π.χ. οικόπεδα, γήπεδα, αγροτεμάχια, δηλαδή δεν φθείρονται από τη χρήση τους ή την πάροδο του χρόνου και επομένως δεν αποσβένονται.

• Εδαφικές εκτάσεις που η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους είναι περιορισμένη και για το λόγο αυτό η αξία τους είναι αποσβεστέα π.χ. ορυχεία, μεταλλεία, λατομεία.

β) ***<u>Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων - Τεχνικά έργα</u>***

• Κτίρια είναι οι οικοδομικές κατασκευές που γίνονται με τη χρησιμοποίηση δομικών υλικών και προορίζονται για κατοικίες, βιομηχανοστάσια, αποθήκες ή οποιαδήποτε άλλη εκμετάλλευση ή δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας.

• Εγκαταστάσεις κτιρίων είναι πρόσθετες εγκαταστάσεις, όπως ηλεκτρικές, υδραυλικές, μμηχανολογικές, κλιματιστικές, τηλεπικοινωνιακές. Οι εγκαταστάσεις αυτές παρακολουθούνται στους ίδιους υπολογαριασμούς στους οποίους παρακολουθούνται τα κτίρια στα οποία είναι ενσωματωμένες ή συνδεμένες.

• Τεχνικά έργα είναι μόνιμες, κατά κανόνα, τεχνικές κατασκευές με τις οποίες τροποποιείται το φυσικό περιβάλλον με σκοπό την εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας

γ) ***<u>Μηχανήματα - Τεχνικές εγκαταστάσεις - Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός</u>***

δ) ***<u>Μεταφορικά μέσα</u>***

ε) ***<u>Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός</u>***

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. οι ενσώματες ακινητοποιήσεις παρακολουθούνται στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων στους δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους λογαριασμούς των εξής πρωτοβάθμιων λογαριασμών:

Κωδικός	Λογαριασμός
10	Εδαφικές εκτάσεις
11	Τεχνικά Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων έργα
12	Μηχανήματα - Τεχνικές εγκαταστάσεις - Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός
13	Μεταφορικά μέσα
14	Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός

Έννοια των ενσώματων ακινητοποιήσεων βάσει των Δ.Λ.Π.

Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις αποτελούν συχνά το μεγαλύτερο μέρος των στοιχείων του ενεργητικού μιας επιχείρησης και, για το λόγο αυτό, παίζουν σημαντικό ρόλο στην παρουσίαση της χρηματοοικονομικής θέσης της.

Επιπλέον, ο προσδιορισμός αν μια δαπάνη αντιπροσωπεύει στοιχείο του ενεργητικού ή των εξόδων, μπορεί να έχει σημαντική επίδραση στα εμφανιζόμενα αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως μιας επιχείρησης.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16 ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να καταχωρείται στο ενεργητικό όταν:

α) Πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το περιουσιακό αυτό στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση. Στην περίπτωση αυτή, η επιχείρηση μπορεί να εκτιμήσει με επαρκή βεβαιότητα ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από το άνω περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση όταν συγχρόνως έχει παραλάβει και τους κινδύνους του ίδιου περιουσιακού στοιχείου. Πριν συμβεί αυτό, η συναλλαγή για την απόκτηση του πάγιου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να ακυρωθεί, συνήθως χωρίς ουσιαστική ποινή, οπότε το στοιχείο δεν καταχωρείται ως ενσώματη ακινητοποίηση.

β) Η αξία κτήσεως, αυτού του στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα

Σημειώνεται ότι το Δ.Λ.Π. 16 "Περί ενσώματων ακινητοποιήσεων" δεν εφαρμόζεται για τα δάση και τους παρόμοιους φυσικούς πόρους που μπορεί να αναγεννιούνται καθώς επίσης και για τα δικαιώματα ορυχείων - μεταλλείων, την αναζήτηση και εξόρυξη ορυκτών, πετρελαίου, φυσικού αερίου και ομοίων πόρων που δεν αναγεννιούνται. Εφαρμόζεται, όμως, για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις που χρησιμοποιούνται στην ανάπτυξη ή στη διατήρηση των δασών, ορυχείων κλπ. αρκεί να είναι δυνατός ο διαχωρισμός από τα τελευταία.

Για τον προσδιορισμό του τι συνιστά ξεχωριστό στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων, απαιτείται κρίση κατά την εφαρμογή των κριτηρίων του ορισμού στις συγκεκριμένες περιστάσεις ή στους συγκεκριμένους τύπους επιχειρήσεων.

Ανταλλακτικά και είδη συντηρήσεως ενσώματων ακινητοποιήσεων.

Πολλά ανταλλακτικά και είδη συντηρήσεως καταχωρούνται συνήθως στα αποθέματα και βαρύνουν τα έξοδα όταν αναλώνονται. Όμως, μεγαλύτερης αξίας ανταλλακτικά και εφεδρικός εξοπλισμός χαρακτηρίζονται ως ενσώματες ακινητοποιήσεις, όταν η επιχείρηση αναμένει να τα χρησιμοποιήσει για περισσότερες της μιας χρήσεως. Ομοίως, αν τα ανταλλακτικά και τα είδη συντηρήσεως μπορεί να χρησιμοποιούνται μόνο σε σχέση με ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων και η χρήση τους αναμένεται να είναι ακανόνιστη, λογιστικοποιούνται ως ενσώματες ακινητοποιήσεις και αποσβένονται σε μια χρονική περίοδο που δεν υπερβαίνει την ωφέλιμη ζωή του αντίστοιχου πάγιου στοιχείου.

Ενσώματες ακινητοποιήσεις με επιμέρους στοιχεία διαφορετικής διάρκειας ωφέλιμης ζωής.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, είναι σωστό να κατανέμεται η συνολική αξία κτήσεως ενός πάγιου στοιχείου στα μέρη που το συγκροτούν και να παρακολουθείται κάθε επιμέρους στοιχείο ξεχωριστά. Αυτό συμβαίνει όταν τα επιμέρους στοιχεία έχουν διαφορετική ωφέλιμη ζωή ή παρέχουν ωφέλειες στην επιχείρηση με διαφορετικό ρυθμό, ούτως ώστε να απαιτείται η χρήση διαφορετικών συντελεστών αποσβέσεων και μεθόδων.

Ενσώματα στοιχεία αποκτώμενα για λόγους ασφαλείας ή περιβαντολογικους.

Η απόκτηση τέτοιων παγίων, μολονότι δεν αυξάνει άμεσα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη κάποιου υπάρχοντος πάγιου στοιχείου, μπορεί να είναι αναγκαία για να λάβει η επιχείρηση τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από άλλα πάγια στοιχεία της.

Μεταβολές ενσώματων ακινητοποιήσεων

Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις κατά τη διάρκεια της χρήσεως μεταβάλλονται είτε θετικά είτε αρνητικά, δηλαδή αυξάνονται και μειώνονται. Οι κυριότερες μεταβολές των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι οι εξής:

Αυξήσεις οριστικές	Μειώσεις οριστικές
Αγορά	Πώληση
Ιδιοκατασκευή	Κατεδάφιση, καταστροφή
Δωρεά από τρίτο	Δωρεά σε τρίτο
Εισφορά από τρίτο	Εισφορά σε τρίτο
	Μειώσεις κατά πρόβλεψη
Αναπροσαρμογή αξίας	Πρόβλεψη υποτίμηση (Σημειώνεται ότι η πρόβλεψης υποτίμησης ενσώματης και ασώματης ακινητοποίησης εμφανίζεται στο ενεργητικό του ισολογισμού αφαιρετικά του ποσού τέλους χρήσεως της ενσώματης και ασώματης ακινητοποίησης)

Αυξήσεις ενσώματων ακινητοποιήσεων

Αξία κτήσεως βάσει της Ελληνικής Νομοθεσίας. Οι αυξήσεις των ενσώματων ακινητοποιήσεων καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία στην τιμή κτήσεως ή στο κόστος ιδιοκατασκευής τους. Τιμή κτήσεως είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς η οποία προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς (π.χ. ασφάλιστρα μεταφοράς, ναύλοι, δασμοί), δαπάνες διαμορφώσεως χώρων, δαπάνες εγκαταστάσεως και

συναρμολόγησης των μηχανημάτων μέχρι να τεθούν σε κατάσταση λειτουργίας κλπ., και μειώνεται με τις σχετικές εκπτώσεις. Ειδικά για τα ακίνητα αξία κτήσεως είναι η αναγραφόμενη στο συμβόλαιο αγοράς. Τα έξοδα κτήσεως ακινήτων δεν πρσσαυξάνουν την αξία κτήσεως ακινήτων αλλά καταχωρούνται στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης.

Αξία κτήσεως βάσει των Δ.Λ.Π. Βάσει του Δ.Λ.Π. 16, η άνω αξία κτήσεως προσαυξάνεται με το εκτιμώμενο κόστος αποσυναρμολόγησης και μετακίνησης του περιουσιακού στοιχείου και της αποκατάστασης του χώρου.

Τα διοικητικά και άλλα γενικά έξοδα, όπως επίσης και τα έξοδα της δοκιμαστικής λειτουργίας και της περιόδου πριν από την έναρξη της παραγωγικής δράσεως, δεν αποτελούν στοιχείο το κόστους των ενσώματων ακινητοποιήσεών εκτός εάν μπορούν να συσχετισθούν άμεσα με την απόκτηση του παγίου ή με το να το φέρουν σε κατάσταση λειτουργίας (Δ.Λ.Π. 16). Ειδικά για τα ακίνητα τιμή κτήσεως είναι η αξία που αναγράφεται στο συμβόλαιο αποκτήσεως αυτών προσαυξανόμενη βάσει του Δ.Λ.Π. 16 με τα έξοδα κτήσεως ακινήτων (φόρος μεταβιβάσεως, συμβολαιογραφικά, κ.λ.π.). Αντιθέτως, βάσει του Ε.Γ.Λ.Σ. τα έξοδα αυτά δεν προσαυξάνουν την αξία κτήσεως του ακινήτου, αλλά καταχωρούνται στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης. Επίσης, όταν η πληρωμή της αξίας ενός στοιχείου της ενσώματης ακινητοποίησης εκτείνεται πέραν των συνήθως πιστωτικών ορίων, το κόστος του συνίσταται στην ισοδύναμη αξία μετρητοίς. Η διαφορά μεταξύ του συνόλου των πληρωμών και αυτής της αξίας καταχωρείται ως χρηματοοικονομικό έξοδο (Δ.Λ.Π. 16).

<u>Εισφορά ενσώματης ακινητοποιήσεως</u>: Επίσης, στην έννοια της τιμής κτήσεως, περιλαμβάνεται η αξία εκτιμήσεως όταν τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία εισφέρονται σε είδος στην επιχείρηση ή λόγω μετασχηματισμού (μετατροπής, συγχώνευσης, εξαγοράς διάσπασης) επιχείρησης και για το λόγο αυτό εκτιμόνται από εμπειρογνώμονες.

<u>Αναπροσαρμογή αξίας ενσώματης ακινητοποίησης:</u> Μετά την αρχική καταχώρηση, μια ενσώματη ακινητοποίηση μπορεί να εμφανίζεται με την αναπροσαρμοσμένη αξία στην περίπτωση που η αναπροσαρμογή της αξίας της ενσώματης ακινητοποίησης γίνεται σε εφαρμογή ειδικού νόμου, ή βάση του Δ.Λ.Π. 16 η αναπροσαρμογή της αξίας πρέπει να γίνεται τακτικά ούτως ώστε οι λογιστικές αξίες να μην διαφέρουν ουσιωδώς από αυτές που θα μπορούσαν να προσδιορισθούν με βάση τις πραγματικές αξίες κατά την ημερομηνία ισολογισμού από επαγγελματίες εκτιμητές.

Το Δ.Λ.Π. 16 εισάγει δύο τρόπους αναπροσαρμογής των παγίων:

-Αναπροσαρμογή αξίας κτήσεως και σωρευμένων αποσβέσεων.

- Αναπροσαρμογή αναπόσβεστου υπολοίπου

→ Όταν αναπροσαρμόζεται η αξία ενός παγίου, τότε ολόκληρη η κατηγορία στην οποία ανήκει το πάγιο πρέπει να αναπροσαρμόζεται. Παραδείγματα κατηγοριών παγίων στοιχείων είναι: Εδαφικές εκτάσεις, Γήπεδα και κτίρια, Μηχανήματα, πλοία, αεροπλάνα, Οχήματα, Έπιπλα και σκεύη, Εξοπλισμός γραφείου.

Ιδιοκατασκευή ενσώματων ακινητοποιήσεων

Στην έννοια του κόστους ιδιοκατασκευής περιλαμβάνεται:

Η τιμολογιακή αξία αγοράς των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν για την ιδιοπαραγωγή της ιδιοκατασκευής

(πλέον) Αναλογία γενικών εξόδων αγορών

(πλέον) Κόστος κατεργασίας των άνω υλικών ώστε οι ιδιοκατασκευες να φθάσουν στην τελική τους μορφή.

(πλέον) Άμεσα επιρριπτέα έξοδα για να φθάσει το πάγιο σε κατάσταση λειτουργίας, σύμφωνα με τη χρήση για την οποία προορίζεται (π.χ. κόστος διαμόρφωσης χώρου, επαγγελματικές αμοιβές σε μηχανικούς, αρχιτέκτονες κλπ.).

Τέλος, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16 το κόστος ιδιοκατασκευής προσαυξάνεται με το εκτιμούμενο κόστος αποκατάστασης χώρου, αποσυναρμολόγησης και μετακίνησης περιουσιακού στοιχείου.

Το κόστος των ιδιοκατασκευαζόμενων πάγιων στοιχείων προσδιορίζεται με τη χρήση των ίδιων μεθόδων, όπως και των αγοραζόμενων στοιχείων. Επίσης, δεν συμπεριλαμβάνονται στο κόστος της ιδιοκατασκευής ασυνήθη ποσά φύρας ή αδράνειας.

Δωρεάν απόκτηση ενσώματων ακινητοποιήσεων

Στη χρέωση των άνω λογαριασμών της 1ης ομάδας του Ε.Γ.Λ.Σ. καταχωρείται και η δωρεάν απόκτηση ακινήτων, μηχανημάτων κ.λ.π. παγίων με πίστωση του λογαρίασμού 41 "Αποθεματικά". Ως αξία κτήσεως των ακινήτων αναγράφεται η αντικειμενική αξία αυτών ενώ των μηχανημάτων κ.λ.π. παγίων η τρέχουσα αξία αυτών στην αγορά.

Προσθήκες και βελτιώσεις ενσώματων ακινητοποιήσεων.

Η άνω αξία κτήσεως προσαυξάνεται με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων των ενσώματων ακινητοποιήσεων και μειώνεται με τις αποσβέσεις τους. Αντιθέτως, οι συντηρήσεις και επισκευές των ενσώματων ακινητοποιήσεων δεν προσαυξάνουν την αξία κτήσεως αλλά καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως.

Αποσβέσεις ενσώματων ακινητοποιήσεων
Γενικά περί αποσβέσεων ενσώματων ακινητοποιήσεων

Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις, εκτός από τα οικόπεδα, τα γήπεδα και τα αγροτεμάχια, δεν έχουν απεριόριστη διάρκεια ζωής. Η αξία τους κάθε χρόνο μειώνεται και η μείωση αυτή οφείλεται είτε στη χρησιμοποίησή τους είτε στην πάροδο του χρόνου είτε στην οικονομική απαξίωση.

Επομένως κάθε ενσώματη ακινητοποίηση έχει μια ωφέλιμη διάρκεια ζωής κατά την οποία υπολογίζεται ότι θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την επιχείρηση.

Απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας της ενσώματης ακινητοποίησης που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής της. Η μέθοδος αυτή, στην οποία: α)η ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο πάγιο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την οικονομική μονάδα, και β) τα αποτελέσματα χρήσεως επιβαρύνονται κάθε χρόνο με σταθερό ποσό εξόδου απόσβεσης, ονομάζεται "μέθοδος της σταθερής απόσβεσης". Εάν, όμως, γίνεται μια φθίνουσα επιβάρυνση των αποτελεσμάτων χρήσεων κάθε χρόνο η μέθοδος ονομάζεται "μέθοδος της φθίνουσας απόσβεσης".

Στην περίπτωση, όμως, που η ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι η ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο το οποίο η επιχείρηση αναμένεται να επιτύχει από το πάγιο αυτό στοιχείο, η απόσβεση υπολογίζεται με τη μέθοδο της

"λειτουργικής εντάσεως" ή "μέθοδος των παραγόμενων μονάδων"

Η ωφέλιμη ζωή ενός παγίου στοιχείου ορίζεται με βάση την αναμενόμενη χρησιμότητά του για την επιχείρηση. Η πολιτική διαχειρίσεως της περιουσίας μιας επιχειρήσεως μπορεί να περιλαμβάνει τη διάθεση των παγίων στοιχείων, ύστερα από ορισμένο χρόνο ή μετά από ανάλωση ενός ορισμένου μέρους από τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα στο πάγιο στοιχείο.

Συνεπώς, η ωφέλιμη ζωή ενός παγίου μπορεί να είναι βραχύτερη από ό,τι η οικονομική ζωή του. Η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι θέμα κρίσεως, που βασίζεται στην εμπειρία της επιχειρήσεως από όμοια στοιχεία.

Μέθοδοι φθίνουσας απόσβεσης

Οι βασικές μέθοδοι φθίνουσας απόσβεσης είναι οι εξής:

- Σταθερό ποσοστό επί μειούμενης αναπόσβεστης αξίας
- Μειούμενο ποσοστό επί σταθερής αξίας

Πρώτη μέθοδος φθίνουσας απόσβεσης - Σταθερό ποσοστό επι μειουμένης αναπόσβεστης αξίας

Σταθερό ποσοστό (α %) το οποίο υπολογίζεται επί του εκάστοτε υπολοίπου της αναπόσβεστης αξίας κάθε πάγιου περιουσιακού στοιχείου, προσδιορίζεται από το μαθηματικό τύπο

$$a=1-\sqrt[\nu]{\frac{Y.A.}{A.K.}}$$

όπου: ν = ωφέλιμη διάρκεια ζωής του παγίου,

Υ.Α. = Υπολειμματική αξία του παγίου, η οποία δεν πρέπει να είναι ποτέ μηδέν, αλλά μονάδα ή αξία μεγαλύτερη της μονάδας, και

Α.Κ. = Αξία κτήσεως του παγίου.

Δεύτερη μέθοδος φθίνουσας απόσβεσης - Μειούμενο ποσοστό επι σταθερής αξίας κτήσεως

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, η αξία κτήσεως μείον την υπολλειματική αξία κατανέμεται ισομερώς στην ωφέλιμη ζωή του παγίου και τα ίσα ποσά που προκύπτουν προεξοφλούνται.

Αρχές λογισμού των αποσβέσεων

Ο λογισμός των αποσβέσεων των ενσώματων ακινητοποιήσεων γίνεται, βάσει της Ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, με τις εξής αρχές:

α) Η διενέργεια των αποσβέσεων για κάθε έτος είναι υποχρεωτική ανεξάρτητα αν κατά τη χρήση προκύπτει καθαρό κέρδος ή ζημία.

β) Τα ποσοστά αποσβέσεων καθορίζονται· από τις διατάξεις της νομοθεσίας.

γ) Οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης, εκτός από τα καινούργια μηχανήματα τα οποία οι βιομηχανίες, βιοτεχνίες, μεταλλεία, λατομεία αγοράζουν, για τα οποία οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη φθίνουσα μέθοδο.

δ) Οι αποσβέσεις πρέπει να καταχωρηθούν στα λογιστικά βιβλία.

ε) Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται από τη χρονική στιγμή που το πάγιο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί. Εάν το πάγιο χρησιμοποιηθεί ή λειτουργήσει κατά τη διάρκεια της χρήσεως οι αποσβέσεις υπολογίζονται με δωδεκατημόρια.

στ) Οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων που παραμένουν σε αδράνεια πέραν των έξι (6) μηνών υπολογίζονται με μειωμένους συντελεστές.

ζ) Οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων αναλύονται στην απογραφή.

Επιχορήγηση επενδύσεων

Βάσει της Ελληνικής νομοθεσίας. Βάσει του Ε.Γ.Λ.Σ. οι εισπραττόμενες επιδοτήσεις-επιχορηγήσεις που οι επιχειρήσεις λαμβάνουν από το Ελληνικό Δημόσιο, από την Ευρωπαϊκή Ένωση, από τον ΕΟΜΜΕΧ, από τα Μ.Ο.Π. κ.λ.π. για την πραγματοποίηση πάγιων επενδύσεων καταχωρούνται στα ίδια κεφάλαια και συγκεκριμένα στο λογαριασμό 41.10 "Αποθεματικά-Επιχορηγήσεις" όπου αποσβένονται ανάλογα με το επιχορηγηθέν πάγιο.

Οι αποσβέσεις των άνω επιχορηγηθέντων παγίων καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 66 "Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματούμενες στο λειτουργικό κόστος" και ενδεχομένως και στους οικείους υπολογαριασμούς του 85 "Αποσβέσεις παγίων στοιχείων μη ενσωματούμενες στο λειτουργικό κόστος", αν συντρέχουν οι σχετικές προϋποθέσεις και διενεργούνται και πρόσθετες αποσβέσεις.

Για να μην επηρεάζονται τα φορολογητέα κέρδη, στο τέλος κάθε χρήσεως μεταφέρεται από το λογαριασμό 41.10, στον αποτελεσματικό λογαριασμό 81.01.05 "αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων", ποσό ίσο με τις τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις παγίων στοιχείων, που διενεργήθηκαν και καταχωρήθηκαν σε χρέωση των λογαριασμών 66 "Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματούμενες στο λειτουργικό κόστος" και 85 "Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος", οι οποίες αντιστοιχούν στην αξία των αποσβέσιμων πάγιων στοιχείων που χρηματοδοτήθηκαν με τα

ποσά των επιχορηγήσεων. Σε περίπτωση εκποιήσεως ή καταστροφής πάγιου στοιχείου που αποκτήθηκε με χρηματοδότηση επιχορηγήσεων, το υπόλοιπο του λογαριασμού 41.10 μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού του οικείου πάγιου στοιχείου.

Σημειώνεται ότι βάσει των απόψεων του Ε.Γ.Λ.Σ. οι καταχωρούμενες στον λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων 41.10 επιχορηγήσεις δεν θεωρούνται αποθεματικά. Περαιτέρω οι άνω επιχορηγήσεις πρέπει να εμφανίζονται και σε λογαριασμούς τάξεως

Βάσει των Δ.Λ.Π. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 20 οι επιδοτήσεις - επιχορηγήσεις που λαμβάνουν οι επιχειρήσεις, από το Ελληνικό Δημόσιο, από την Ευρωπαϊκής Ένωση, από τον ΕΟΜΜΕΧ, από τα ΜΟΠ κλπ. για την πραγματοποίηση πάγιων επενδύσεων καταχωρούνται είτε στα έσοδα επομένων χρήσεων είτε σε μειώσεις της αξίας του επιχορηγούμενου παγίου.

Μείωση της αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων

Οι μειώσεις της αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων διακρίνονται σε οριστικές και σε κατά πρόβλεψη.

Οριστικές μειώσεις της αξίας κτήσεως των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι η πώληση, η καταστροφή, η κατεδάφιση, η δωρεά σε τρίτο καθώς και η εισφορά σε επιχείρηση τρίτου ενσώματων ακινητοποιήσεων κυριότητας της επιχείρησης.

Κατά πρόβλεψη μειώσεις της αξίας κτήσεως των ενσώματων ακινητοποιήσεων συνιστούν οι προβλέψεις υποτίμησης της αξίας των π.χ. λόγω αναγκαστικής απαλλοτρίωσης ακινήτων, λόγω τεχνολογικής απαξίωσης, κ.λ.π.

<u>Οριστική μείωση (πώληση, καταστροφή, κ.λ.π.) περιουσιακού στοιχείου ενσώματου παγίου</u>

Κατά την οριστική μείωση της αξίας της ενσώματης ακινητοποίησης ο λογαριασμός του ενεργητικού (ή της περιουσίας) μετατρέπεται σε λογαριασμό αποτελέσματος αφού το περιουσιακό στοιχείο δεν υπάρχει πλέον και από τη μεταβολή αυτή της περιουσίας, η επιχείρηση έχει ένα κέρδος ή ζημία. Για το λόγο αυτό στη χρέωση της ενσώματης ακινητοποίησης του παγίου μεταφέρονται, εκτός από την τιμή κτήσεώς της, τα διάφορα. έξοδα που δημιουργήθηκαν είτε κατά την αρχική απόκτηση της ενσώματης ακινητοποίησης (π.χ. φόρος μεταβιβάσεως ακινήτων, συμβολαιογραφικά κ.λ.π.) εμφανιζόμενα στα λογιστικά βιβλία σύμφωνα με τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ., ως "έξοδα πολυετούς απόσβεσης" με αναπόσβεστο υπόλοιπο κατά το χρόνο της μειώσεως είτε κατά τη μετέπειτα μείωση ,ως έξοδα πωλήσεως ενώ στην πίστωση μεταφέρονται οι μέχρι το χρόνο της μείωσης διενεργηθείσες αποσβέσεις καθώς επίσης και όλα τα έσοδα που προέρχονται είτε από την αρχική επιχορήγηση για απόκτηση της ενσώματης ακινητοποίησης είτε λόγω της μειώσεως (τίμημα λόγω πωλήσεως, αποζημίωση ασφαλιστικής εταιρείας λόγω καταστροφής του παγίου κ.λ.π.)

Κατά πρόβλεψη μείωση (υποτίμηση ή απομείωση) αξίας ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου

Βάσει της Ελληνικής νομοθεσίας. Σε περίπτωση υποτίμησης ενσώματου πάγιου περιουσιακού, στοιχείου, άσχετα αν αυτό υπόκειται ή όχι σε απόσβεση, εφόσον η υποτίμηση προβλέπεται ότι θα είναι διαρκής, ,σχηματίζεται ανάλογη πρόβλεψη, ώστε η αποτίμηση του στοιχείου αυτού, κατά την ημέρα κλεισίματος. του ισολογισμού, να γίνεται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατατασκευής και της υποτιμημένης τρέχουσας τιμής του. Οι προβλέψεις αυτές βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης και το ποσό τους εμφανίζεται χωριστά στο λογαριασμό "αποτελέσματα χρήσεως" ή στο προσάρτημα, όταν είναι αξιόλογο. Η αποτίμηση στην παραπάνω χαμηλότερη τιμή μπορεί να μη συνεχισθεί, σε περίπτωση που οι λόγοι που επέβαλαν την προσαρμογή της αξίας έπαψαν να υπάρχουν.

Οι άνω προβλέψεις που σχηματίζονται σε ύψος που καλύπτει τις υποτιμήσεις των στοιχείων αυτών, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, εμφανίζονται στο ενεργητικό του ισολογισμού αφαιρετικά από τα στοιχεία στα οποία αναφέρονται.

Σημειώνεται ότι τα γήπεδα - οικόπεδα και οι άλλες εδαφικές εκτάσεις δεν φθείρονται από τη χρήση τους ή την πάροδο του χρόνου και για το λόγο αυτό δεν αποσβένονται. Συνεπώς, οι εκβραχισμοί ή ισοπεδώσεις των γηπέδων και των άλλων εδαφικών εκτάσεων φέρονται σε αύξηση της αξίας κτήσεώς τους, επειδή προσδίδουν αξία σε αυτά. Όταν, όμως,

για τις εδαφικές αυτές εκτάσεις υπάρχει κίνδυνος οικονομικής απαξιώσεως και υποτιμήσεως, για τις ειδικές αυτές περιπτώσεις σχηματίζεται ειδική πρόβλεψη, η οποία καταχωρείται στο λογαριασμό 44.10 "Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων" με χρέωση του λογαριασμού 83.10.

Βάσει των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 38, η λογιστική αξία ενός περίουσιακου στοιχείου έχει υποτιμηθεί (ή έχει απομειωθεί) όταν αυτή σε δεδομένη χρονική στιγμή είναι μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό του.

Το ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται ως η μεγαλύτερη αξία μεταξύ της καθαρής τιμής πωλήσεως του άνω περιουσιακού στοιχείου κατά την παραπάνω χρονική στιγμή και της αξίας χρήσεως αυτού.

Καθαρή τιμή πωλήσεως είναι το ποσό που μπορεί να ληφθεί κατά τη χρονική στιγμή της αποτίμησης από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου σε μια αντικειμενική συναλλαγή μεταξύ δύο μερών (αγοραστή και πωλητή), οι οποίοι γνωρίζουν και επιθυμούν τη συναλλαγή αυτή, μετά την αφαίρεση των εξόδων διαθέσεως (π.χ. νομικά έξοδα, μη επιστρεπτέοι φόροι, έξοδα μετακινήσεως του περιουσιακού στοιχείου, δαπάνες για να φέρουν το περιουσιακό στοιχείο σε κατάσταση πωλήσεως κ.λ.π.). Η καλύτερη απόδειξη της καθαρής τιμής πωλήσεως ενός περιουσιακού στοιχείου είναι όταν η τιμή αυτή προκύπτει από μία δεσμευτική συμφωνία πωλήσεως η οποία πραγματοποιείται κάτω από αντικειμενικές

και ομαλές συνθήκες. Εάν δεν υπάρχει δεσμευτική συμφωνία πωλήσεως, τότε λαμβάνεται υπόψη η τρέχουσα τιμή στην αγορά, εφόσον το άνω περιουσιακό στοιχείο είναι αντικείμενο εμπορίου σε μια ενεργό αγορά. Διαφορετικά, εάν δεν υπάρχει δεσμευτική συμφωνία πωλήσεως του άνω περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται με βάση τις διαθέσιμες πληροφορίες για το ποσό που η επιχείρηση θα μπορούσε να λάβει από τη διάθεσή του λόγω μιας αντικειμενικής και με ομαλές συνθήκες συναλλαγή.

Αξία χρήσεως είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων ταμιακών ροών που αναμένονται να προκύψουν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεση του κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του. Οι προβλέψεις ταμιακών ροών πρέπει να βασίζονται: α) σε λογικές και βάσιμες παραδοχές οι οποίες αντιπροσωπεύουν την ορθή εκτίμηση της διοίκησης της επιχείρησης για το πλαίσιο των υπαρχουσών οικονομικών συνθηκών κατά τη διάρκεια της υπόλοιπης ωφέλιμης ζωής του άνω παγίου β) στους πλέον πρόσφατους οικονομικούς προϋπολογισμούς - προβλέψεις για τα πέντε επόμενα έτη και γ) οι προβλέψεις ταμιακών ροών πέρα των πέντε πρώτων ετών εκτιμώνται βάσει των στοιχείων του πέμπτου έτους χρησιμοποιώντας ένα σταθερό ή φθίνοντα συντελεστή ανάπτυξης για τα επόμενα των πέντε ετών έτη.

Οι εκτιμήσεις μελλοντικών ταμιακών ροών πρέπει να περιλαμβάνουν:

α) Προβλέψεις ταμιακών εισροών από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου, δηλαδή εισπράξεις από πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών.

β) Προβλέψεις ταμιακών ροών που πραγματοποιούνται αναγκαστικά για να δημιουργούν τις ταμιακές εισροές από συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Οι προβλέψεις ταμειακών εκροών περιλαμβάνουν πληρωμές για μελλοντικά γενικά έξοδα, τα οποία μπορεί να αποδίδονται άμεσα ή να κατανέμονται πάνω σε μια λογική και συνεπή βάση, στη χρήση του περιουσιακού στοιχείου ..

γ) Καθαρές ταμιακές ροές, αν υπάρχουν, που εισπράττονται (ή πληρώνονται) για τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου κατά το τέλος της διάρκειας της ωφέλιμης ζωής του.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για να προσδιοριστεί το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου πρέπει αυτό να είναι μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών, δηλαδή γα παράγει έσοδα και να δημιουργεί έξοδα.

Μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που δημιουργεί ταμιακές εισροές από τη συνεχή χρήση, οι οποίες είναι, κυρίως, ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων. Η αναγνώριση της μονάδας, που δημιουργεί ταμιακές ροές, ενός περιουσιακού στοιχείου εμπερικλείει κρίση.

Αναλυτική καταχώρηση στην απογραφή

Για κάθε ενσώματη ακινητοποίηση αναγράφεται στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών τουλάχιστον: α) η αξία κτήσεως ή το κόστος ιδιοκατασκευής της, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων, β) οι αποσβέσεις τους και γ) η αναπόσβεστη αξία του

Στην περίπτωση που η επιχείρηση τηρεί θεωρημένα βιβλία - μητρώα παγίων περιουσιακών στοιχείων και αποσβέσεων μπορεί να καταχωρεί την πιο πάνω ανάλυση, κατά ομοειδής κατηγορίες παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Πληροφορίες στο προσάρτημα για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις

Οι πληροφορίες που παρέχονται με το προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων σχετικά με τις εμφανιζόμενες στον ισολογισμό ενσώματες ακινητοποιήσεις και λοιπά πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι οι εξής:

α) Συνολική παράθεση των μεταβολών της χρήσεως για την αξία κτήσεως, τις αποσβέσεις και το αναπόσβεστο υπόλοιπο. Προς τούτο συντάσσεται ο παρακάτω πίνακας:

β) Μέθοδοι αποτιμήσεως. Οι επιχειρήσεις συνήθως αναφέρουν ότι οι ενσώματες ακινητοποιήσεις και τα λοιπά πάγια αποτιμήθηκαν στο κόστος κτήσεως ή στο κόστος ιδιοκατασκευής ή στην αναπροσαρμοσμένη με βάση ειδικό νόμο αξία προσαυξημένη με την αξία των προσθηκών και βελτιώσεων και μειωμένη με την αξία των αποσβέσεων οι οποίες παγίως υπολογίζονται με τη μέθοδο της σταθερής

απόσβεσης (ή εάν με βάση τις διατάξεις του φορολογικού νόμου εφαρμόζεται η φθίνουσα μέθοδος απόσβεσης αναγράφεται σχετική σημείωση).

γ) Παρέκκλιση από τις μεθόδους και τις βασικές αρχές αποτιμήσεως. Εφαρμογή ειδικών μεθόδων αποτιμήσεως.

δ) Ανάλυση προσθέτων αποσβέσεων.

ε) Ανάλυση προβλέψων, για υποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων και λοιπών πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

στ) Ανάλυση και επεξήγηση της γενομένης μέσα στη χρήση με βάση ειδικό νόμο, αναπροσαρμογή της αξίας των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων και παράθεση της κινήσεως του λογαριασμού "Διαφορές Αναπροσαρμογής".

ζ) Εγγυήσεις και εμπράγματα βάρη που χορηγήθηκαν από την επιχείρηση και αφορούν τις ενσώματες ακινητοποιήσεις και τα λοιπά πάγια περιουσιακά στοιχεία.

Πληροφορίες στην έκθεση του διοικητικού συμβουλίου της ανώνυμης εταιρείας ή του διαχειριστή ΕΠΕ για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις.

Στην άνω έκθεση περιλαμβάνεται ανάλυση κατά μονάδα οικοδομών και ακινήτων την ημερομηνία που συντάσσεται ο ισολογισμός ως εξής:

Είδος (γήπεδο, βιομηχανοστάσια, γραφεία, αποθήκη κ.λ.π.)

- Θέση (τοποθεσία ή διεύθυνση οικοδομής ή ακινήτου)
- Τιμή αποκτήσεως ή κατασκευής
- Εμπράγματα βάρη επί των οικοδομών και των ακινήτων

Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Γενικά περί των ασώματων ακινητοποιήσεων

Άϋλα πάγια στοιχεία (ασώματες ακινητοποιήσεις) είναι τα ασώματα εκείνα οικονομικά αγαθά τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως και είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, είτε αυτά μόνα είτε μαζί με την οικονομική μονάδα.

Το Δ.Λ.Π. 38 αναφέρει ότι άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι ένα αναγνωρίσιμο μη νομισματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόστασή που κατέχεται για χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς. Περιουσιακό στοιχείο είναι μια πηγή πόρων, ελεγχόμενη από μια επιχείρηση ως αποτέλεσμα παρελθόντων συμβάντων και από το οποίο αναμένεται να εισρεύσουν στην επιχείρηση μελλοντικά οικονόμικά οφέλη.

Τα αϋλα πάγια στοιχεία αποκτώνται με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος διακρίνονται στις εξής δύο κατηγορίες:

α) Δικαιώματα όπως π.χ. άδειες ή διπλώματα ευρεσιτεχνίας, δικαίωμα από παραχώρηση εμποροβιομηχανικού σήματος, δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, άδεια κινητής τηλεφωνίας, άδεια λειτουργίας καζίνο, άδεια αλιείας, δικαίωμα εκμετάλλευσης κινηματογραφικών ταινιών, δικαιώματα σε εισαγωγικές ποσοστώσεις, εμπορικά δικαιώματα, ηλεκτρονικό λογισμικό, κ.λ.π.

β) Πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις όπως π.χ: η πελατεία (σχέσεις ή εμπιστοσύνη πελατών), η φήμη, η πίστη, η καλή οργάνωση της οικονομικής μονάδας ή η ειδίκευση στην παραγωγή ορισμένων αγαθών.

Για να χαρακτηρισθούν, όμως, τα ανωτέρω ως άυλα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να πληρούν τον ορισμό του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, δηλαδή: I) να είναι αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, II) η επιχείρηση να έχει τον έλεγχο αυτών, και III) να αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από το άϋλο περιουσιακό στοιχείο. Εάν δεν πληρούνται οι άνω προϋποθέσεις, τότε οι δαπάνες απόκτησης ή δημιουργίας ενός τέτοιου στοιχείου πρέπει να καταχωρούνται ως έξοδα στα αποτελέσματα χρήσεως κατά το χρόνο που πραγματοποιούνται.

<u>Αναγνώριση.</u> Ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να διαχωρισθεί από τη λοιπή περιουσία της επιχείρησης και να αναγνωρισθεί ως αυτοτελές στοιχείο της περιουσίας της. Αυτό γίνεται στις περιπτώσεις που η επιχείρηση μπορεί το περιουσιακό στοιχείο να εκμισθώσει, πουλήσει, ανταλλάξει ή να διανείμει τα καθορισμένα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο άνω άϋλο περιουσιακό στοιχείο (Δ.Λ.Π. 38).

Έλεγχος. Μια επιχείρηση ελέγχει ένα περιουσιακό στοιχείο όταν έχει τη δύναμη να λαμβάνει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από το άϋλο περιουσιακό στοιχείο και, επί πλέον, μπορεί να απαγορεύει την πρόσβαση άλλων σε αυτά τα οφέλη (Δ.Λ.Π. 38).

Μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να περιλαμβάνουν έσοδα από την πώληση προϊόντων ή υπηρεσιών, εξοικονόμιση κόστους ή άλλα οφέλη που προέρχονται από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου από την επιχείρηση π.χ. η χρήση της πνευματικής ιδιοκτησίας σε μια παραγωγική διαδικασία (Know How) μπορεί να μειώσει τις μελλοντικές δαπάνες παραγωγής παρά να αυξήσει τα μελλοντικά έσοδα.

Άϋλα περιουσιακά στοιχεία συμπεριλαμβανόμενα σε ενσώματα περιουσιακά στοιχεία. Μερικά άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να περιλαμβάνονται μέσα ή πάνω σε ένα φυσικό ενσώματο υλικό π.χ. ένα Compact Disc (στην περίπτωση του ηλεκτρονικού λογισμικού). Κατά τον προσδιορισμό εάν ένα περιουσιακό στοιχείο το οποίο ενσωματώνει αμφότερα (υλικά και άϋλα περιουσιακά στοιχεία) πρέπει να καταχωρηθεί στις ενσώματες ακινητοποιήσεις ή στα άϋλα περιουσιακά στοιχεία, απαιτείται κρίση για να εκτιμηθεί ποιο στοιχείο είναι περισσότερο ουσιαστικό (Δ.Λ.Π. 38).

Αρχική καταχώρηση άϋλου περιουσιακού στοιχείου

Στους λογαριασμούς των άϋλων περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνονται τα ποσά που καταβάλλονται για την απόκτηση τέτοιων αγαθών, καθώς και τα ποσά που δαπανώνται από την επιχείρηση για τη δημιουργία τέτοιων αγαθών.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. τα αϋλα πάγια περιουσιακά στοιχεία παρακολουθούντα στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων στους τριτοβάθμιους λογαριασμούς των εξής δευτεροβάθμιων λογαριασμών:

Κωδικός	Λογαριασμός
16.00	Υπεραξία επιχειρήσεως (Goodwill)
16.01	Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας
16.02	Δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων μεταλλείων - λατομείων
16.03	Λοιπές παραχωρήσεις
16.04	Δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων
16.05	Λοιπά δικαιώματα

Πότε καταχωρείται το άϋλο περιουσιακό στοιχείο στα λογιστικά βιβλία.

Το Δ.Λ.Π. 38 αναφέρει ότι ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να καταχωρείται στα λογιστικά βιβλία, όταν, και μόνο όταν, πληρούνται οι παρακάτω δύο προϋποθέσεις:

α) πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο άϋλο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση, και β) το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Η πιθανότητα μελλοντικών οικονομικών ωφελειών εκτιμάται από την επιχείρηση με τη χρησιμοποίηση λογικών και βάσιμων παραδοχών οι οποίες (παραδοχές) αντιπροσωπεύουν την ορθή εκτίμηση της Διευθύνσεως της επιχειρήσεως για το πλαίσιο των οικονομικών συνθηκών που θα υπάρχουν κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

Η κρίση της επιχείρησης για να εκτιμήσει το βαθμό βεβαιότητας που συνδέεται με τη ροή των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών, οι οποίες (ωφέλειες) αποδίδονται στη χρησιμοποίηση του άϋλου περιουσιακού στοιχείου γίνεται με βάση τις διαθέσιμες αποδείξεις που υπάρχουν κατά το χρόνο της αρχικής καταχώρησης, δίνοντας μεγαλύτερο βάρος στις εξωτερικές αποδείξεις (Δ.Λ.Π. 38).

Πιο συγκεκριμένα: εάν ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται ιδιαιτέρως (και όχι ως μέρος μιας μεταβίβασης περιουσίας λόγω μετασχηματισμού όπου στην περίπτωση αυτή απαιτείται εκτίμηση από εμπειρογνώμονες) τότε, στην περίπτωση αυτή, το αρχικό κόστος του άϋλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί, συνήθως, να αποτιμάται αξιόπιστα και

ιδιαίτερα όταν η αγορά πραγματοποιείται με μετρητά ή άλλα νομισματικά στοιχεία.

Το κόστος ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου αποτελεί τη τιμή αγοράς του. Η τιμή αυτή προσαυξάνεται: α) με κάθε εισαγωγικό δασμό, β) κάθε μη επιστρεπτέο φόρο αγοράς και γ) κάθε άμεση δαπάνη η οποία πραγματοποιείται ώστε να χρησιμοποιηθεί το άϋλο περιουσιακό στοιχείο από την επιχείρηση.

Ιδιοπαραγωγή άϋλων περιουσιακών στοιχείων

Σε μερικές περιπτώσεις πραγματοποιούνται δαπάνες για να δημιουργήσουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη, αλλά αυτές δεν καταλήγουν στη δημιουργία ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου το οποίο να πληρεί τα κριτήρια που θέτει το Δ.Λ.Π. 38, δηλαδή:

α) αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο το οποίο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη, και,

β) αξιόπιστος προσδιορισμός του κόστους.

Μια επιχείρηση για να εκτιμήσει εάν ένα εσωτερικώς δημιουργημένο άϋλο περιουσιακό στοιχείο πληρεί τα κριτήρια για να το καταχωρήσει στο ενεργητικό του ισολογισμού ως περιουσιακό στοιχείο, ταξινομεί τη δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου στις εξής δύο φάσεις: α) φάσης έρευνας και β) φάσης ανάπτυξης. Εάν μια επιχείρηση δεν μπορεί να διαχωρίσει τις άνω φάσεις σε ένα εσωτερικό πρόγραμμα, τότε μεταχειρίζεται τις δαπάνες αυτού του προγράμματος ως εάν πραγματοποιήθηκαν μόνο για τη φάση έρευνας (Δ.Λ.Π. 38).

Φάση έρευνας. Το Δ.Λ.Π. 38, έχει την άποψη, ότι στη φάση έρευνας ενός προγράμματος, μια επιχείρηση δεν μπορεί να αποδείξει ότι υπάρχει ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οφέλη. Συνεπώς οι δαπάνες έρευνας καταχωρούνται πάντοτε ως έξοδα όταν πραγματοποιούνται.

Επομένως το Δ.Λ.Π. 38 θέτει την εξής αρχή:

Κανένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο που προκύπτει από έρευνα (ή από φάση έρευνας ενός εσωτερικού προγράμματος) δεν πρέπει να καταχωρείται στο ενεργητικό του ισολογισμού ως περιουσιακό στοιχείο. Οι δαπάνες έρευνας (ή φάσεις έρευνας ενός εσωτερικού προγράμματος) πρέπει να καταχωρούνται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται.

Παραδείγματα ερευνητικών δραστηριοτήτων είναι:

(α) Δραστηριότητες που αποσκοπούν στην απόκτηση νέων γνώσεων

(β) Η αναζήτηση, εκτίμηση και τελική επιλογή, εφαρμογών πορισμάτων έρευνας ή άλλων γνώσεων

(γ) Η αναζήτηση για εναλλακτικά υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες

(δ) Η διαμόρφωση, ο σχεδιασμός, η αξιολόγηση και η τελική επιλογή των δυνατών εναλλακτικών λύσεων για νέα ή βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες.

<u>Φάση αναπτύξεως</u>. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 38 ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο που προέρχεται από ανάπτυξη (ή από τη φάση αναπτύξεως ενός εσωτερικού προγράμματος) πρέπει να καταχωρείται ως άϋλο περιουσιακό στοιχείο όταν, και μόνο όταν, μια επιχείρηση μπορεί να αποδείξει όλα τα ακόλουθα:

(α) Την τεχνική δυνατότητα ολοκληρώσεως του άϋλου περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμο προς χρήση ή πώληση

(β) Την πρόθεση της να ολοκληρώσει το άϋλο περιουσιακό στοιχείο και να χρησιμοποιήσει ή πωλήσει αυτό.

(γ) Την ικανότητά της να χρησιμοποιήσει ή να πωλήσει το άϋλο περιουσιακό στοιχείο

(δ) Πως το άϋλο περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Μεταξύ άλλων πραγμάτων, η επιχείρηση πρέπει να αποδείξει την ύπαρξη μιας αγοράς για το προϊόν του άϋλου περιουσιακού στοιχείου ή για το ίδιο το άϋλο περιουσιακό στοιχείο ή, αν πρόκειται να χρησιμοποιείται εσωτερικώς, τη χρησιμότητα του άϋλου περιουσιακού στοιχείου.

(ε) Τη διαθεσιμότητα των κατάλληλων τεχνικών, οικονομικών και άλλων πόρων για να ολοκληρώσει την ανάπτυξη και να χρησιμοποιήσει ή πωλήσει το άϋλο περιουσιακό στοιχείο, και

(στ) Την ικανότητα της να αποτιμά αξιόπιστα τις αποδοτέες δαπάνες στο άϋλο περιουσιακό στοιχείο, κατά τη διάρκεια της αναπτύξεως του.

Παραδείγματα δραστηριοτήτων αναπτύξεως είναι:

(α) Ο σχεδιασμός, κατασκευή και δοκιμή προ-παραγωγής ή προ-χρησιμοποιήσεως πρωτοτύπων και προτύπων

(β) Ο σχεδιασμός εργαλείων, συσκευών, καλουπιών και πρεσών που εμπερικλείουν νέα τεχνολογία

(γ) Ο σχεδιασμός, κατασκευή και λειτουργία μιας πιλοτικής εγκαταστάσεως, που δεν είναι μιας κλίμακας οικονομικώς δυνατής για εμπορική παραγωγή, και

(δ) Ο σχεδιασμός, κατασκευή και δοκιμή μιας επιλεγμένης εναλλακτικής λύσης για νέα ή βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες.

Σημειώνεται ότι το Δ.Λ.Π. 38 δέχεται την άποψη ότι δαπάνες σε εσωτερικώς δημιουργούμενα σήματα, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών, εκδοτικούς τίτλους, πελατολόγια και στοιχεία όμοια σε ουσία δεν μπορεί να διαχωριστούν από το συνολικό κόστος ανάπτυξης της επιχειρήσεως. Συνεπώς, τέτοια στοιχεία δεν καταχωρούνται ως άϋλα περιουσιακά στοιχεία.

Κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου άϋλου περιουσιακού στοιχείου

Το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου άϋλου περιουσιακού στοιχείου είναι το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν από την ημερομηνία που το άϋλο περιουσιακό στοιχείο για πρώτη φορά πληρεί τα άνω κριτήρια για καταχώρηση στο ενεργητικό ως ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο.

Το Δ.Λ.Π. 38 απαγορεύει επαναφορά δαπανών που καταχωρήθηκαν ως έξοδα σε προηγούμενες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ή σε ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις.

Το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου άϋλου περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες που μπορεί άμεσα να αποδοθούν ή να κατανεμηθούν επάνω σε μία λογική και συνεπή βάση, για τη δημιουργία, τη παραγωγή και προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για τη χρήση που προορίζεται αυτό.

Το κόστος περιλαμβάνει, κατά περίπτωση:

(α) Δαπάνες υλικών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται ή αναλίσκονται σε δημιουργία του άϋλου περιουσιακού στοιχείου.

(β) Τους μισθούς, ημερομίσθια και άλλα σχετικά έξοδα προσωπικού άμεσα απασχολούμενου στη δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου.

(γ) Κάθε δαπάνη που είναι άμεσα αποδοτέα στη δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου, τέτοια όπως αμοιβές για κατοχύρωση ενός νομικού δικαιώματος και η απόσβεση διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας και αδειών που χρησιμοποιούνται για να δημιουργήσουν το περιουσιακό στοιχείο.

(δ) Γενικά έξοδα που είναι αναγκαία για να δημιουργήσουν το περιουσιακό στοιχείο και που μπορεί να κατανεμηθούν πάνω σε μία λογική και σταθερή βάση στο περιουσιακό στοιχείο (για παράδειγμα, μία κατανομή της αποσβέσεως των ενσώματων ακινητοποιήσεων, ασφαλίστρων και ενοικίων). Κατανομές των γενικών εξόδων γίνονται πάνω σε βάσεις όμοιες με εκείνες που χρησιμοποιούνται στην κατανομή των γενικών εξόδων στα αποθέματα. Το Δ.Λ.Π. 23 "Κόστος Δανεισμού", καθιερώνει κριτήρια για την καταχώρηση του τόκου ως ενός συνθετικού στοιχείου του κόστους ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άϋλου περιουσιακού στοιχείου. Η προσαύξηση του κόστους του ιδιοπαραγόμενου άϋλου περιουσιακού στοιχείου με τα χρηματοοικονομικά έξοδα πρέπει να γίνεται με συνέπεια για όλα τα χρηματοοικονομικά έξοδα που είναι άμεσα επιρριπτέα στην αγορά, κατασκευή ή παραγωγή όλων των μη άμεσα εκμεταλλεύσιμων περιουσιακών στοιχείων Π.χ. ιδιοκατασκευή παγίων, παραγωγή αποθεμάτων κλπ. της επιχείρησης και να μην εφαρμόζεται μόνο επιλεκτικά για ορισμένα από αυτά. Αντιθέτως, το Ε.Γ.Λ.Σ. αναφέρει ότι τα χρηματοοικονομικά έξοδα δεν προσαυξάνουν το κόστος κτήσεως του παγίου, αλλά καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως.

Επίσης, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 38, δεν προσαυξάνουν το κόστος του ιδιοπαραγόμενου άϋλου περιουσιακού στοιχείου τα εξής έξοδα:

(α) Έξοδα πωλήσεως, διοικήσεως και άλλα γενικά έξοδα, εκτός αν αυτά τα έξοδα μπορεί άμεσα να αποδοθούν στην προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για χρήση

(β) Καθαρά διαπιστωμένες ανεπάρκειες και αρχικές λειτουργικές ζημίες που πραγματοποιούνται πριν ένα περιουσιακό στοιχείο επιτύχει προγραμματισμένη απόδοση, και

(γ) Δαπάνες εκπαιδεύσεως προσωπικού για να λειτουργεί το περιουσιακό στοιχείο

(δ) Δαπάνες για δραστηριότητες διαφημίσεως και προωθήσεως, και

(ε) Δαπάνες για επανεγκατάσταση ή αναδιοργάνωση μέρους ή του συνόλου μιας επιχειρήσεως

Απόσβεση άϋλων περιουσιακών στοιχείων

Περίοδος αποσβέσεως. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. η αξία κτήσεως των άϋλων περιουσιακών στοιχείων αποσβένεται με ισόποση ετήσια απόσβεση στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άϋλου στοιχείου και, σε περίπτωση που το άϋλο δικαίωμα έχει από το νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας.

Επίσης, το Δ.Λ.Π. 38 αναφέρει ότι το αποσβεστέο ποσό ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να κατανέμεται πάνω σε μια συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της ορθής εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής του. Υπάρχει μια μαχητή εκδοχή ότι η ωφέλιμη ζωή ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου δεν θα υπερβεί τα είκοσι χρόνια από την ημερομηνία, που το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο για χρήση. Η απόσβεση πρέπει να αρχίζει, όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο για χρήση.

Καθώς τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο αναλίσκονται κατά τη διάρκεια του χρόνου, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου μειώνεται για να αντανακλά αυτή την ανάλωση. Αυτό επιτυγχάνεται με συστηματική κατανομή του κόστους (ή της αναπροσαρμοσμένης αξίας του περιουσιακού στοιχείου, μείον κάθε υπολειμματική αξία) ως εξόδου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

Πολλοί παράγοντες χρειάζεται να λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου συμπεριλαμβάνοντας:

(α) την προσδοκόμενη χρήση του περιουσιακού στοιχείου από την επιχείρηση και αν το περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε επαρκώς να διευθύνεται από μία άλλη διευθυντική ομάδα

(β) τυπικούς κύκλους παραγωγικής ζωής για το περιουσιακό στοιχείο και δημόσια πληροφόρηση σε εκτιμήσεις ωφέλιμης ζωής ομοίων τύπων περιουσιακών στοιχείων, που χρησιμοποιούνται με ένα όμοιο τρόπο.

(γ) τεχνική, τεχνολογική ή άλλων τύπων απαξίωση

(δ) τη σταθερότητα της επιχειρήσεως στην οποία το περιουσιακό στοιχείο λειτουργεί και μεταβολές στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες προερχόμενα από το περιουσιακό στοιχείο

(ε) αναμενόμενες πράξεις από ανταγωνιστές ή πιθανούς ανταγωνιστές

(στ) το επίπεδο των δαπανών συντηρήσεως που απαιτούνται για να λαμβάνονται τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από το περιουσιακό στοιχείο και την ικανότητα και πρόθεση της εταιρίας να φθάσει σε τέτοιο επίπεδο.

(ζ) τη περίοδο ελέγχου πάνω στο περιουσιακό στοιχείο και τα νόμιμα ή όμοια όρια στη χρήση του περιουσιακού στοιχείου, τέτοια όπως ημερομηνίες λήξεως σχετικών μισθώσεων, και,

(η) αν η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου εξαρτάται από την ωφέλιμη ζωή άλλων περιουσιακών στοιχείων της επιχειρήσεως.

Εκτιμήσεις της ωφέλιμης ζωής ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου γενικώς γίνονται λιγότερο αξιόπιστες, καθώς ο χρόνος της ωφέλιμης ζωής αυξάνει. Το Δ.Λ.Π. 38 υιοθετεί μία εκδοχή ότι η ωφέλιμη ζωή των άϋλων περιουσιακών στοιχείων είναι απίθανο να υπερβαίνει τα είκοσι χρόνια. Σε σπάνιες περιπτώσεις, μπορεί να υπάρχει πειστική απόδειξη ότι η ωφέλιμη ζωή ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου θα είναι μια καθορισμένη περίοδος μεγαλύτερη από είκοσι χρόνια.

Μέθοδοι απόσβεσης. Η μέθοδος απόσβεσης (σταθερή, φθίνουσα, λειτουργικής εντάσεως) που χρησιμοποιείται για ένα άϋλο περιουσιακό στοιχείο επιλέγεται από την επιχείρηση βασιζόμενη στο προσδοκόμενο πρόγραμμα αναλύσεως των οικονομικών ωφελιμάτων από τη χρησιμοποίηση του άϋλου περιουσιακού στοιχείου. Εάν αυτό το πρόγραμμα δεν μπορεί να καθορισθεί αξιόπιστα, τότε χρησιμοποιείται η σταθερή μέθοδος απόσβεσης. Πάντως οποιαδήποτε μέθοδος επιλεγεί πρέπει να χρησιμοποιείται πάγια. Η απόσβεση συνήθως καταχωρείται ως έξοδο στα αποτελέσματα χρήσεως εκτός των περιπτώσεων που χρησιμοποιείται για την παραγωγή άλλων περιουσιακών στοιχείων.

Αποσβεστέο ποσό. Το αποσβεστέο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται μετά την έκπτωση της υπολειμματικής αξίας. Συνήθως η υπολειμματική αξία ενός άϋλου περιουσιακού στοιχείου είναι μηδέν. Μια υπολειμματική αξία άλλη εκτός από μηδέν δείχνει ότι η επιχείρηση αναμένει να διαθέσει το άϋλο περιουσιακό στοιχείο πριν από το τέλος της οικονομικής ζωής του. Στην περίπτωση αυτή πρέπει να υπάρχει μια δέσμευση από ένα τρίτο να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο ή υπάρχει μια ενεργός αγορά για το περιουσιακό στοιχείο και η άνω υπολειμματική αξία μπορεί να προσδιοριστεί με παραπομπή σε αυτή την αγορά υπό την προϋπόθεση ότι η άνω ενεργός αγορά θα υπάρχει και στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του άϋλου περιουσιακού στοιχείου.

Αναθεώρηση της περιόδου αποσβέσεως και της μεθόδου αποσβέσεως. Η περίοδος αποσβέσεως και η μέθοδος αποσβέσεως πρέπει να αναθεωρούνται τουλάχιστον στο τέλος κάθε οικονομικού έτους. Εάν η αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου είναι σημαντικά διαφορετική από προηγούμενες εκτιμήσεις, τότε η περίοδος απόσβεσης πρέπει να μεταβάλλεται. Επίσης, εάν υπάρχει μια ουσιώδης μεταβολή στο προσδοκώμενο πρόγραμμα των οικονομικών ωφελειών από το άϋλο περιουσιακό στοιχείο, η μέθοδος αποσβέσεως πρέπει να μεταβάλλεται για να αντανακλά το αλλαγμένο πρόγραμμα.

Υπεραξία επιχειρήσεως (Goodwill)

Η υπεραξία της επιχειρήσεως (ή Goodwill) στηρίζεται στην εκτίμηση για την ικανότητά της να πραγματοποιεί υψηλά κέρδη λόγω κυρίως της καλής φήμης, της εκτεταμένης πελατείας, της μεγάλης πίστεως στην αγορά, της καλής οργανώσεως, της ιδιαίτερης εξειδίκευσης στην παραγωγή ορισμένων προϊόντων, της καλής προοπτικής ανάπτυξης του κλάδου στον οποίο ανήκει, των εξαιρετικών πλεονεκτημάτων της θέσεως που είναι εγκατεστημένη, της υψηλής στάθμης των στελεχών που απασχολεί και του κύρους, δυναμικού και αποτελεσματικότητας του διοικητικού και διευθυντικού μηχανισμού.

Στο λογαριασμό 16.00 "Υπεραξία επιχειρήσεως" (ή Goodwill) παρακολουθείται η υπεραξία που δημιουργείται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης οικονομικής

μονάδας και που είναι ίση με τη διαφορά μεταξύ του ολικού τιμήματος αγοράς και της πραγματικής αξίας των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων που εξαγοράζονται ή συγχωνεύονται.

Το Goodwill θα αποσβεσθεί είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις οι οποίες βάσει του Ε.Γ.Λ.Σ. δεν είναι δυνατόν να υπερβαίνουν τα πέντε έτη, ενώ σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. το Goodwill μπορεί να αποσβεσθεί εντός είκοσι ετών.

Στην περίπτωση, όμως, που η άνω χρεωστική διαφορά δεν συνιστά Goodwill καταχωρείται στο λογαριασμό: 81 "Ανόργανα έσοδα και έξοδα".

Γενικά περί των εξόδων πολυετούς απόσβεσης

Το Ε.Γ.Λ.Σ. επιτρέπει στις επιχειρήσεις όπως εμφανίζουν τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης στο ενεργητικό του ισολογισμού. Αντιθέτως τα Δ.Λ.Π. δεν επιτρέπουν την εμφάνιση εξόδων πολυετούς απόσβεσης στο ενεργητικό του ισολογισμού.

<u>Έξοδα πολυετούς απόσβεσης</u> είναι εκείνα τα έξοδα που γίνονται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της οικονομικής μονάδας, την απόκτηση διαρκών μέσων εκμετάλλευσης καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της. Η ελληνική νομοθεσία αναφέρει ότι στην έννοια των εξόδων πολυετούς απόσβεσης περιλαμβάνονται: τα έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως των επιχειρήσεων, τα έξοδα ιδρύσεως υποκαταστημάτων, τα έξοδα εισαγωγής εταιρειών στο χρηματιστήριο, τα έξοδα ερευνών ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων, τα έξοδα λοιπών ερευνών, έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων, τα έξοδα κτήσεως ακινήτων, οι συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων, οι διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών, οι τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου, τα έξοδα αναδιοργανώσεως των επιχειρήσεων, η αξία κτήσεως των λογισμικών προγραμμάτων, η αναπόσβεστη αξία κατεδαφιζόμενης οικοδομής, οι δαπάνες μετεγκατάστασης της επιχείρησης.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης παρακολουθούνται στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων στους τριτοβάθμιους λογαριασμούς των εξής δευτεροβάθμιων λογαριασμών:

Κωδικός	**Λογαριασμός**
16.10	Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως
16.11	Έξοδα ερευνών ορυχείων –μεταλλείων - λατομείων
16.12	Έξοδα λοιπών ερευνών
16.13	Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων
16.14	Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων
16.15	Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων
16.16	Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών
16.17	Έξοδα αναδιοργανώσεως
16.18	Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου
16.19	Λοιπά έξοδα πολυετούς απόσβεσης

Τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως αποσβένονται είτε εφάπαξ σε μια χρήση κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις αλλά όχι πέραν της πενταετίας. Ειδικά τα έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως αρχίζουν να αποσβένονται από τη χρήση που αρχίζει η παραγωγική λειτουργία.

Πληροφορίες στο προσάρτημα για τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης

Οι πληροφορίες που παρέχονται με το προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων σχετικά με τα εμφανιζόμενα στον ισολογισμό έξοδα πολυετούς απόσβεσης είναι και οι εξής:

Ανάλυση και επεξήγηση:

α) Εξόδων πολυετούς απόσβεσης

- Των εξόδων πολυετούς απόσβεσης που αφορούν τη χρήση
- Των συναλλαγματικών διαφορών από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων

β) Ασώματων ακινητοποιήσεων:

- Των εξόδων ερευνών και αναπτύξεως
- Των παραχωρήσεων και των δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας
- Της υπεραξίας της επιχειρήσεως (Goodwill)

Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΟΡΙΣΜΟΙ

ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ

Συμμετοχή στο κεφάλαιο μιας άλλης επιχείρησης είναι το δικαίωμα το οποίο παρέχει η ελληνική νομοθεσία σε οποιαδήποτε επιχείρηση ανεξαρτήτως νομικής μορφής, το δικαίωμα αυτό καταχωρείται στους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 18.

Δυο είναι οι προϋποθέσεις που πρέπει να συντρέχουν στις συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις.
1) Τα δικαιώματα συμμετοχής αντιπροσωπεύουν ποσοστό τουλάχιστον 10% του κεφαλαίου των επιχειρήσεων στις οποίες συμμετέχουν.
2) Αποκτούνται με σκοπό τη διαρκή κατοχή τους.

ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ

Τα χρεόγραφα αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό την τοποθέτηση κεφαλαίων της και την πραγματοποίηση από αυτήν αμέσως προσόδου.

Τα χρεόγραφα παρακολουθούνται στο κυκλοφορούν ενεργητικό στο λογαριασμό 34 ‹‹χρεόγραφα››.

Κατηγορίες χρεογράφων

- Μετοχές ανώνυμων εταιριών (ονομαστικές και ανώνυμες)
- Ομολογίες (ομολογιακών δανείων του κράτους Ν.Π.Δ.Δ, δημοσίων επιχειρήσεων και ανώνυμων εταιριών)
- Έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου
- Μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων
- Ομόλογα τραπεζών

ΜΗΤΡΙΚΗ ΚΑΙ ΘΥΓΑΤΡΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

Μητρική είναι η επιχείρηση που ελέγχει μια ή περισσότερες θυγατρικές.
Θυγατρική είναι η επιχείρηση που ελέγχεται άμεσα από την μητρική.

Τρόποι ελέγχου μητρικής πάνω στη θυγατρική

1) Η μητρική κατέχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου της θυγατρικής ή το δικαίωμα ψήφου της θυγατρικής.
2) Η μητρική μπορεί σε συμφωνία με άλλους εκτός ομίλου μετόχους ή εταίρους να εκλέξει διοίκηση.
3) Η μητρική μπορεί να εκλέγει διοίκηση στη θυγατρική σε περίπτωση που κατέχει άμεσα ή έμμεσα ποσοστό στο κεφάλαιο της θυγατρικής μικρότερο του 50% + 1 μετοχή και, παρά το γεγονός ότι δεν κατέχει την πλειοψηφία.
4) Η μητρική μπορεί με τρίτους που ενεργούν για λογαριασμό της, να εκλέγουν διοίκηση στη θυγατρική.

5) Η μητρική μπορεί να εκλέξει διοίκηση στη θυγατρική και ταυτόχρονα να ασκεί δεσπόζουσα επιρροή στη διοίκηση όταν κατέχει τουλάχιστον το 20% των μετοχών της θυγατρικής.

ΟΜΙΛΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Όμιλος επιχειρήσεων είναι η επικεφαλής μητρική και όλες οι άμεσα και έμμεσα συνδεδεμένες επιχειρήσεις (θυγατρικές και υποθυγατρικες).

Κατηγορίες ομίλων

- *Κάθετος όμιλος*
  - Είναι η επικεφαλής μητρική και όλες οι άμεσες και έμμεσες θυγατρικές της οποίες η μητρική, βάσει του ποσοστού συμμετοχής στο κεφάλαιο τους το οποίο κατέχει, είτε άμεσα είτε έμμεσα μέσω τρίτων, μπορεί και εκλέγει διοίκηση σε αυτές.
  - Ο ισολογισμός ενός κάθετου ομίλου συμπεριλαμβάνει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις όλων των επιχειρήσεων του απαλλαγμένες από τις μεταξύ τους (ενδοεταιρικές) συναλλαγές, ενώ η συμμετοχή στη συγγενή επιχείρηση θα αποτιμηθεί με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.

- *Οριζόντιος όμιλος*

– Σε αυτόν οι επιχειρήσεις που μολονότι δεν συνδέονται μεταξύ τους με σχέση μητρικής – θυγατρικής, έχουν τεθεί κάτω από ενιαία διεύθυνση ή τα διοικητικά, διαχειριστικά ή εποπτικά όργανα τους αποτελούνται κατά πλειοψηφία από τα ίδια πρόσωπα.

– Ο ισολογισμός ενός οριζόντιου ομίλου συμπεριλαμβάνει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων του ομίλου απαλλαγμένες από τις μεταξύ τους συναλλαγές.

⇨ ΥΠΟΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ

Υποθυγατρικές επιχειρήσεις είναι οι θυγατρικές των θυγατρικών επιχειρήσεων. Οι υποθυγατρικές θεωρούνται και θυγατρικές της μητρικής (έμμεσες θυγατρικές).

ΣΥΓΓΕΝΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

Συγγενής επιχείρηση είναι εκείνη στην οποία η μητρική (ή θυγατρική) ασκεί <<ουσιώδη επιρροή>> χωρίς να έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου αυτής.

ουσιώδη επιρροή τεκμαίρεται ότι μια επιχείρηση ασκεί σε μια άλλη επιχείρηση όταν η παραπάνω συμμετοχή είναι ίση ή μεγαλύτερη από το 20% του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου των μετοχών ή των εταίρων της άλλης επιχείρησης.

ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ

ΑΥΞΗΣΕΙΣ ΟΡΙΣΤΙΚΕΣ

Αγορά
Δωρεά από τρίτο (λόγω κεφαλοποιήσεως αποθεματικών, Αναπροσαρμογής αξίας ακινήτων κ.λ.π.)
Εισφορά από τρίτο

ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΟΡΙΣΤΙΚΕΣ

Πώληση
Δωρεά σε τρίτο
Εισφορά σε τρίτο

ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΚΑΤΆ ΠΡΟΒΛΕΨΗ

Πρόβλεψη υποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων (Σημειώνεται ότι η πρόβλεψη υποτίμησης συμμετοχών και χρεογράφων, εμφανίζεται στο ενεργητικό του ισολογισμού αφαιρετικά από το ποσό του τέλους χρήσεως των συμμετοχών και χρεογράφων)

- Τα αποτελέσματα από τις μεταβολές των συμμετοχών και των χρεογράφων θεωρούνται οργανικό αποτέλεσμα και ως εκ τούτου οι ζημιές καταχωρούνται στην 6η ομάδα των λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. (οργανικά έξοδα κατ' είδος) ενώ τα κέρδη καταχωρούνται στην 7η ομάδα των λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. (οργανικά έσοδα κατ' είδος).

- Οι συμμετοχές και τα χρεόγραφα καταχωρούνται με την αξία κτήσεως στους οικείους υπολογαριασμούς των πρωτοβάθμιων λογαριασμό 18 ‹‹Συμμετοχές›› και 34‹‹Χρεόγραφα››.

<u>αξία κτήσεως</u> είναι το ποσό που καταβάλλεται είτε απευθείας στην εταιρεία κατά τη συγκρότηση του κεφαλαίου της, είτε για αγορά της της συμμετοχής, καθώς και η ονομαστική αξία των τίτλων που δίνονται στην οικονομική μονάδα χωρίς αντάλλαγμα λόγω νόμιμης αναπροσαρμογής των περιουσιακών στοιχείων της εκδότριας εταιρείας ή κεφαλαιοποιήσεως αποθεματικών.

- ✓ Τα ειδικά έξοδα αγοράς τίτλων συμμετοχής και χρεογράφων καταχωρούνται στο λογαριασμό 64.10.00 ‹‹ Προμήθειες και λοιπά έξοδα αγοράς συμμετοχών και χρεογράφων››. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.39 τα ειδικά έξοδα αγοράς προσαυξάνουν την αξία κτήσεως

ΜΕΙΩΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΩΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ

<u>ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΜΕΙΩΣΗ</u>

- Πώληση
- Δωρεά σε τρίτο
- Εισφορά σε τρίτο
- Ακύρωση μετοχών που ήδη έχει αποκτήσει

<u>ΚΑΤΆ ΠΡΟΒΛΕΨΗ ΜΕΙΩΣΗ</u>

Προβλέψεις υποτίμησης της αξίας τους, επειδή η τρέχουσα αξία αυτών, κατά το χρόνο σύνταξης του ισολογισμού, είναι μικρότερη της αξίας κτήσεως

το τίμημα πωλήσεως καταχωρείται στην πίστωση του οικείου υπολογαριασμου του 18.00 ή 18.01 ή 34 στην οποία μεταφέρεται και η τυχόν σχηματισμένη πρόβλεψη υποτιμήσεως (από το λογαριασμό 18.00.19 ή 18.01.19 ή 34.99). Το αποτέλεσμα που προκύπτει καταχωρείται:

α) σε περίπτωση ζημιάς στο λογαριασμό 64.12 ‹‹ Ζημιά από πώληση συμμετοχών - χρεογράφων ››.

β) σε περίπτωση κέρδους στο λογαριασμό 74.04 ‹‹ Κέρδος από πώληση συμμετοχών-χρεογράφων ››.

Η ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ

- Οι μετοχές ανώνυμων εταιριών, οι ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα καθώς τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων και οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις που δεν έχουν την μορφή ανώνυμης εταιρείας αποτιμούνται στην κατ΄ είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεως τους και της τρέχουσας τιμή τους.

- Τα χρεόγραφα τα οποία οι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών απέκτησαν με σκοπό τη μη διαρκεί κατοχή τους, βάσει του Ν.2992/2002 μπορούν να τα αποτιμούν στην τρέχουσα αξία τους με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος αποτίμησης στην τρέχουσα τιμή θα ακολουθείται πάγια. Στην περίπτωση αυτή (κέρδος ή ζημιά) μεταφέρεται στα ίδια κεφάλαια σε ειδικούς λογαριασμούς αποθεματικών.

- ΜΕΘΟΔΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΙΜΗΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΤΩΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ

1) Μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους
2) Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων
3) Μέθοδος πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (FIFO)
4) Μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (LIFO)
5) Μέθοδος εξατομικευμένου κόστους
6) Μέθοδος βασικού αποθέματος
7) Μέθοδος του προτύπου κόστους

→ Όταν μια επιχείρηση επιλέγει μέθοδο πρέπει να την εφαρμόζει πάγια από χρήση σε χρήση.

- ΤΡΕΧΟΥΣΑ ΤΙΜΗ:

1) Για τους εισηγμένους στο Χρηματιστήριο τίτλους, είναι ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσεως

2) Για τα μερίδια των αμοιβαίων κεφαλαίων, είναι ο μέσος όρος της καθαρής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσεως .

3) Για τις μετοχές ανώνυμων εταιριών που δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, τις συμμετοχές σε άλλες (πλην ανώνυμων εταιρειών) επιχειρήσεις και τους τίτλους με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων των άλλων αυτών επιχειρήσεων, είναι η εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών ή των συμμετοχών ή των τίτλων των επιχειρήσεων αυτών, όπως προκύπτει από το νόμιμα συνταγμένο τελευταίο ισολογισμό τους.

4) Τα κάθε φύσεως χρεόγραφα και τίτλοι, που έχουν προθεσμιακή κατάθεση αλλά δεν είναι εισηγμένα στο Χ.Α.Α, αποτιμούνται στην κατ ΄είδος παρούσα αξία τους κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, η οποία προσδιορίζεται με βάση το ετήσιο επιτόκιο του κάθε χρεογράφου ή τίτλου.

$$\text{εσωτερική λογιστική αξία} = \frac{\text{Σύνολο ιδίων κεφαλαίων (ή Λογιστική καθαρή θέση)}}{\text{Αριθμός συνόλου μετοχών ή μεριδίων}}$$

5) Όταν η τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη της τιμής κτήσεως, η διαφορά χρεώνεται στο λογαριασμό 68.01 ‹‹ Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων ›› με πίστωση αντίστοιχων αντίθετων λογαριασμών προβλέψεων κατά κατηγορία τίτλων που δημιουργούνται στους λογαριασμούς 18.00.99, 18.01.99 και 34.99 του Ε.Γ.Λ.Σ.

- Όταν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν ελεγχθεί από Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή και στο πιστοποιητικό του αναγράφονται παρατηρήσεις οι οποίες μειώνουν (ή αυξάνουν) την καθαρή θέση της επιχείρησης, το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης αναμορφώνεται με τα ποσά των παρατηρήσεων του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή.

- Κατά τον επανυπολογισμό των προβλέψεων, που γίνονται στο τέλος κάθε επόμενης χρήσεως, αναπροσαρμόζονται τα ποσά των προβλέψεων με βάση τα δεδομένα της νέας χρήσεως, είτε με χρέωση των υπολογαριασμών του λογαριασμού 68 (σχηματισμός συμπληρωματικής πρόβλεψης) είτε με πίστωση των υπολογαριασμών του λογαριασμού 84.00 ‹‹ Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων ››.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.

- Κατηγορίες συμμετοχών και χρεογράφων βάσει των Δ.Λ.Π. 39

1) *Χαρτοφυλάκιο τίτλων που θα κρατηθούν μέχρι τη λήξη τους*
   Στην κατηγορία αυτή ανήκουν τα χρεόγραφα Ελληνικού Δημοσίου (ομολογίες, έντοκα γραμμάτια, ομόλογα) καθώς και οι μη μετατρέψιμες σε μετοχές ομολογίες. Αυτά τα χρεόγραφα αποτιμούνται στο κόστος κτήσεως. Σε περίπτωση που το κόστος κτήσεως τους έχει προσαυξηθεί με τα έξοδα αγοράς αυτών τότε τα χρεόγραφα αυτά αποτιμόνται στο αναπόσβεστο κόστος με τη χρησιμοποίηση του πραγματικού επιτοκίου.
2) *Εμπορικό χαρτοφυλάκιο*
   Στην κατηγορία αυτή ανήκουν οι συμμετοχές και τα χρεόγραφα, τα αποκτώμενα από την επιχείρηση, με σκοπό τη δημιουργία κέρδους από βραχυχρόνιες διακυμάνσεις της τιμής τους. Για παράδειγμα τα παράγωγα και οι μετοχές που διαπραγματεύονται σε Χρηματιστήρια, εφόσον αποκτώνται για βραχυχρόνια αποκόμιση κέρδους. Αυτά τα χρεόγραφα στην πραγματική τους αξία όπως αυτή προσδιορίζεται

στην Χρηματιστηριακή αγορά χωρίς καμία έκπτωση για έξοδα συναλλαγής που μπορεί να πραγματοποιούνται κατά την πώληση ή άλλη διάθεση.

3) *Διαθέσιμο προς πώληση χαρτοφυλάκιο*

Στην κατηγορία αυτή ανήκουν οι συμμετοχές και τα χρεόγραφα που δεν μπορούν να ενταχθούν σε καμία από τις παραπάνω κατηγορίες ανεξαρτήτως από την μορφή εταιρείας που τις εξέδωσε.

Για παράδειγμα:

– Οι τίτλοι οι οποίοι διαπραγματεύονται στο Χ.Α.Α. αποτιμόνται στην πραγματική τους αξία όπως αυτή προσδιορίζεται στη Χρηματιστηριακή αγορά .

– Οι τίτλοι οι οποίοι δεν διαπραγματεύονται στο Χρηματιστήριο αποτιμόνται στο κόστος κτήσεως.

→ Από την αποτίμηση των τίτλων των ανώνυμων εταιρειών που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο προκύπτει ένα κέρδος ή μια ζημιά τα οποία λογιστικοποιουνται με τις παρακάτω μεθόδους:

1) Τα κέρδη και οι ζημιές καταχωρούνται στα αποτελέσματα της χρήσεως που προέκυψαν.

2) Τα κέρδη και οι ζημιές καταχωρούνται κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση μέσω της καταστάσεως μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων, μέχρις ότου η συμμετοχή και το χρεόγραφο πωληθεί, εισπραχθεί ή καθοιονδήποτε τρόπο διατεθεί ή προσδιορισθεί ότι έχει υποστεί μείωση της αξίας του, οπότε το σωρευμένο στην καθαρή θέση κέρδος ή ζημιά πρέπει να μεταφερθεί στα αποτελέσματα χρήσεως.

ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΣΤΗΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗ

Οι μετοχές, οι ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα καταχωρούνται στο θεωρημένο βιβλίο απογραφής ως εξής:

ΕΙΔΟΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ Ή ΧΡΕΟΓΡΑΦΟΥ	***ΠΟΣΟΤΗΤΑ***	***ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΕΩΣ***	***ΤΡΕΧΟΥΣΑ ΑΞΙΑ***
Συμμετοχή στην <<Α>>Α.Ε.	ΧΧΧ	ΧΧΧ	ΧΧΧ
Συμμετοχή στην <<Β>>Α.Ε.	ΧΧΧ	ΧΧΧ	ΧΧΧ

ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΣΤΟ ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ ΓΙΑ ΤΙΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ

Οι πληροφορίες που μας παρέχονται από το προσάρτημα για τις συμμετοχές είναι:

1) Για τις συμμετοχές με ποσοστό μεγαλύτερο από το 10% παρατίθεται πίνακας με τα εξής στοιχεία: Επωνυμία, Έδρα, Ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιο, Σύνολο κεφαλαίων τελευταίας χρήσεως, Συνολικό αποτέλεσμα τελευταίας χρήσεως.
2) Μέθοδοι αποτιμήσεως. Ο τρόπος με τον οποίον μας παρέχονται οι πληροφορίες αυτές, είναι ο πίνακας της επόμενης διαφάνειας.

Συμμετοχές και χρεόγραφα	**Αριθμός μετοχών και μεριδίων**	**Αξία κτήσεως**		**Αξία τρέχουσα**		**Αξία αποτίμησης**	
		τίτλου	σύνολο	τίτλου	σύνολο	τίτλου	σύνολο
1) Εισηγμένα στο Χρηματιστήριο 1.1) 1.2) 2) Λοιπά 2.1) 2.2)							
Σύνολα							

3) Η μέση τιμή κτήσεως των χρεογράφων προσδιορίσθηκε με τη μέθοδο η οποία ακολουθείτε πάγια.

4) Παρέκκλιση από τις μεθόδους και τις βασικές αρχές αποτιμήσεως. Εφαρμογή ειδικών μεθόδων αποτιμήσεως

5) Αλλαγή μεθόδου της τιμής κτήσεως των κινητών αξιών

6) Παράθεση της διαφοράς, μεταξύ της αξίας αποτιμήσεως των κινητών αξιών και της τρέχουσας τιμής αγοράς τους, όταν είναι αξιόλογη.

7) Όταν η επιχείρηση συμμετέχει ως ομόρρυθμος εταίρος στο κεφάλαιο ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων εταιρειών τότε στο προσάρτημα αναφέρει τις εξής πληροφορίες για τις ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρείες: Επωνυμία, Έδρα, Νομικός τύπος.

8) Αναφέρει πληροφορίες σχετικές με το εάν η επιχείρηση είναι μέλος ομίλου επιχειρήσεων και οι οικονομικές καταστάσεις της λαμβάνονται υπόψη στη σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων του ομίλου.

ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΗΣ Α.Ε. Ή ΤΟΥ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗ Ε.Π.Ε. ΓΙΑ ΤΑ ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ

Στην άνω έκθεση περιλαμβάνεται ανάλυση κατ’ είδος χρεογράφου ως εξής:

1) Τιμή μονάδος

2) Συνολικά ποσά

Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΟΡΙΣΜΟΙ

ΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ:

Είναι τα υλικά ή ενσώματα περιουσιακά στοιχεία:

(α) προς μεταπώληση από την επιχείρηση (εμπορεύματα).

(β) προς πώληση μετά από την παραγωγική διαδικασία (έτοιμα προϊόντα ή ημιέτοιμα προϊόντα).

(γ) προς ανάλωση από την επιχείρηση για την σωστή λειτουργία της επιχείρησης (αναλώσιμα υλικά).

(δ) προς ανάλωση για την εξαγωγή της παραγωγικής λειτουργίας (πρώτες και βοηθητικές ύλες).

(ε) προς χρησιμοποίηση για την συσκευασία (υλικά συσκευασίας, είδη συσκευασίας).

Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

ΚΩΔΙΚΟΣ	*ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ*
20	Εμπορεύματα
21	Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή
22	Υποπροϊόντα και υπολείμματα
23	Παραγωγή σε εξέλιξη
24	Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας
25	Αναλώσιμα υλικά
26	Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων
27	Είδα συσκευασίας

Οι λογαριασμοί 20 – 28 λειτουργούν ως εξής:

1) Κατά την έναρξη της χρήσεως χρεώνονται (οι ειδικού υπολογαριασμοί αποθεμάτων) με την αξία των αποθεμάτων της προηγούμενης απογραφής τέλους χρήσεως.

ΚΩΔΙΚΟΣ	***ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ***
20	Εμπορεύματα
20.00	Είδος Α
20.00.00	Απογραφή ενάρξεως

2) Κατά τη διάρκεια της χρήσεως χρεώνονται (οι ειδικού υπολογαριασμοί αγορών) με την αξία κτήσεως των αγοραζόμενων αγαθών.

ΚΩΔΙΚΟΣ	***ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ***
20	Εμπορεύματα
20.00	Είδος Α
20.00.01	Αγορές χρήσεως
20.00.02	Εκπτώσεις αγορών (Είδους Α)

Κατά την διάρκεια της χρήσεως οι λογαριασμοί των αποθεμάτων χρεώνονται με τις αγορές αποθεμάτων και πιστώνονται μόνο με τυχόν επιστροφές αγορών και τις εκτός τιμολογίου εκπτώσεις επί αγορών. Με την αξία των μειώσεων των αποθεμάτων κατά τη διάρκεια της χρήσεως, πιστώνονται οι λογαριασμοί της 7ης ομάδας (70 ‹‹Πωλήσεις εμπορευμάτων››, 71 ‹‹Πωλήσεις ετοίμων προϊόντων››, 72 ‹‹Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων›› και 78 ‹‹Ιδιοπαραγωγη παγίων – Τεκμαρτά έσοδα››.

3) Κατά το τέλος της χρήσεως πιστώνονται, με χρέωση του λογαριασμού 80.00 ‹‹ λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως ››, με την αξία των αρχικών αποθεμάτων και την αξία των καθαρών, μετά την αφαίρεση των επιστροφών και των εκτός τιμολογίου εκπτώσεων, αγορών της χρήσεως, και χρεώνονται, με πίστωση του αυτού λογαριασμού 80.00, με την αξία των τελικών αποθεμάτων, όπως η αξία αυτή προκύπτει κατά την αποτίμηση τους που διενεργείται σύμφωνα με τους κανόνες.

ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΘΗΚΗΣ

Οι μερίδες αποθήκης τηρούνται κατ' αποθηκευτικό χώρο και χρησιμοποιούνται:

- Για τη διαχειριστική παρακολούθηση κάθε είδους αποθέματος. Τα ποσοτικά δεδομένα κάποιας δεδομένης στιγμής ή στο τέλος της χρήσεως καταμετρηθούν τα αποθέματα, τα ποσοτικά δεδομένα της καταμετρήσεως, κατ' είδος συγκρίνονται με τα αντίστοιχα στοιχεία των μερίδων αποθήκης.
- Για τον προσδιορισμό της αξίας των μενόντων αποθεμάτων στο τέλος της χρήσεως, του κόστους πωληθέντων και του μικτού κέρδους κατ' είδος αποθέματος.

Είδος αποτελεί η κατά τα κρατούντα στις εμπορικές συναλλαγές διάκριση των αγαθών. Ο Κ.Β.Σ. αντιμετωπίζει ως ίδιο είδος ομοειδή είδη των οποίων η αξία κτήσης ή η αξία πώλησης ή η απόδοση αυτών διαφέρει μέχρι ποσοστού 5% που καθορίζεται επί της μικρότερης αξίας αγοράς ή πώλησης ή επί της μικρότερης απόδοσης.

ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

ΑΥΞΗΣΕΙΣ ΟΡΙΣΤΙΚΕΣ

Αγορά αποθεμάτων (μείον: εκπτώσεις)
Παραγωγή ετοίμων και ημιετοίμων
Διαφορές απογραφής (πλεονάσματα)
Επιστροφές πωλήσεων

ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΟΡΙΣΤΙΚΕΣ

Πώληση αποθεμάτων (μείον:εκπτώσεις)
Ανάλωση πρώτων και βοηθητικών υλών, για παραγωγή προϊόντων
Διαφορές απογραφής (ελλείμματα)
Επιστροφές αγορών
Καταστροφές ασφαλισμένων αποθεμάτων

ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΟΡΙΣΤΊΕΣ ΟΙ ΟΠΟΙΕΣ ΚΑΤΑΧΩΡΟΥΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΠΙΣΤΩΣΗ ΤΟΥ Λ/ΣΜΟΥ 78 <<ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΩΓΗ ΠΑΓΙΩΝ – ΤΕΚΜΑΡΤΑ ΕΣΟΔΑ>>

- *Εισφορά αποθεμάτων από μετόχους*
- *Εισφορά αποθεμάτων σε άλλες επιχειρήσεις*
- *Δωρεά αποθεμάτων: σε τρίτους στο προσωπικό σε πελάτες*
- *Ανάλωση αποθεμάτων για ιδιοπαραγωγή παγίων*
- *Δωρεά αποθεμάτων από τρίτους*
- *Καταστροφές ανασφάλιστων αποθ.*

<u>ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΚΑΤΆ ΠΡΟΒΛΕΨΗ</u>

- *Πρόβλεψη υποτίμησης αποθεμάτων (Σημειώνεται ότι η πρόβλεψη υποτίμησης αποθεμάτων εμφανίζεται στο ενεργητικό του ισολογισμού αφαιρετικά του ποσού τέλους χρήσεως των αποθεμάτων)*

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΑΥΞΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΜΕΙΩΣΕΩΝ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

ΑΥΞΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

- Οι αγορές αποθεμάτων καταχωρούνται στην χρέωση των λογαριασμών της 2ης ομάδας του Ε.Γ.Λ.Σ. Επίσης στη χρέωση τους καταχωρούνται οι εισφορές αποθεμάτων από τους ιδιοκτήτες της επιχείρησης τα οποία έχουν προηγουμένως εκτιμηθεί από εμπειρογνώμονες (π.χ. επιτροπή άρθρου 9, κωδ. Ν. 2190/1920) με πίστωση του λογαριασμού 40 ‹‹ Κεφάλαιο››. Τέλος στην χρέωση τους καταχωρείται οι δωρεές αποθεμάτων με πίστωση του λογαριασμού 41 ‹‹Αποθεματικά››.
- Η παραγωγή έτοιμων και ημιετοίμων προϊόντων καταχωρείται στους λογαριασμούς της 9ης ομάδας του Ε.Γ.Λ.Σ. Μόνο στην αρχή και στο τέλος της χρήσεως οι λογαριασμοί της 2ης ομάδας ενημερώνονται με τα αποθέματα αρχής και τέλους χρήσεως των έτοιμων και ημιετοίμων προϊόντων.
- Οι διαφορές απογραφής κατά την διάρκεια της χρήσεως καταγράφονται ποσοτικά και κατ’ αξία στην 9η ομάδα του Ε.Γ.Λ.Σ.

ΜΕΙΩΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

- Στην πίστωση των λογαριασμών της 2ης ομάδας καταχωρούνται μόνο οι εκπτώσεις αγορών και οι επιστροφές αγορών.

- Άλλες μειώσεις αποθεμάτων:

1) Πώληση αποθεμάτων

Σε αυτή την περίπτωση **πιστώνονται** οι εξής λογαριασμοί:

70 Πωλήσεις εμπορευμάτων

71 Πωλήσεις προϊόντων ετοίμων και ημιτελών

72 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού

Στον τέλος της χρήσεως τα υπόλοιπα αυτών των λογαριασμών μεταφέρονται στον λογαριασμό 80 ‹‹Γενική Εκμετάλλευση››.

2. *Ανάλωση αποθεμάτων για την παραγωγή προϊόντων*

Αυτή η περίπτωση καταχωρείται στους λογαριασμούς της 9ης ομάδας του Ε.Γ.Λ.Σ. (αναλυτική λογιστική).

3. *Ελλείμματα*

Οι διαφορές απογραφής καταχωρούνται ποσοτικά και κατ’ αξία στους λογαριασμούς της 9ης ομάδας του Ε.Γ.Λ.Σ. (αναλυτική λογιστική).

4. *Μειώσεις οριστικές οι οποίες καταχωρούνται στην πίστωση του λ/σμού 78 ‹‹ Ιδιοπαραγωγη παγίων – Τεκμαρτά έσοδα ››*

Σε αυτή την περίπτωση έχουμε τις εξής λογιστικές καταχωρήσεις:

<table>
<tr><th rowspan="2">Λογιστικό γεγονός</th><th rowspan="2">Λογαριασμός Χρεουμενος</th><th colspan="2">Λογαριασμός Πιστουμενος</th></tr>
<tr><th>Κωδικός</th><th>Λογαριασμός</th></tr>
<tr><td>Εισφορά αποθεμάτων</td><td>18 Συμμετοχές
34 Χρεόγραφα</td><td colspan="2" rowspan="4">78 Ιδιοπαραγωγή παγίων – Τεκμαρτά έσοδα
↓
Αυτός ο λογαριασμός μεταφέρεται στο τέλος της χρήσεως, στο λογ. 80 ‹‹Γενική Εκμετάλλευση›› και εμφανίζεται εκεί αρνητικά στη χρέωση.</td></tr>
<tr><td>Δωρεά αποθεμάτων:
Α) στο προσωπικό
Β) στους πελάτες και τρίτους</td><td>60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
64 Διάφορα έξοδα</td></tr>
<tr><td>Ιδιοπαραγωγή παγίων</td><td>11 Κτίρια
12 Μηχανήματα
13 Μετ. Μέσα
14 Έπιπλα</td></tr>
<tr><td>Καταστροφές αποθεμάτων</td><td>81 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα</td></tr>
</table>

ΚΟΣΤΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Κόστος αγοράς + Κόστος μετατροπής + Λοιπές δαπάνες

⇨ <u>ΚΟΣΤΟΣ ΑΓΟΡΑΣ</u>

- Οι αγορές αποθεμάτων καταχωρούνται στη χρέωση των λογαριασμών της ομάδας 2 με την τιμή κτήσεως τους, δηλαδή με την τιμολογιακή αξία προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς.

  Τιμολογιακή αξία είναι η αξία που αναγράφεται στα τιμολόγια αγοράς, μειωμένοι κατά τις ενδεχόμενες εκπτώσεις που χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τα ποσά των φόρων και τελών τα οποία δεν βαρύνουν, τελικά, την οικονομική μονάδα.

  Ειδικά έξοδα αγορών είναι εκείνα που πραγματοποιούνται κατά τρόπο άμεσο για κάθε συγκεκριμένη αγορά μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση αγαθών, π.χ. δασμοί εισαγωγής. Τα έξοδα αυτά, εάν καταχωρηθούν σε λογαριασμούς της 6ης ομάδας, μεταφέρονται με αντιλογισμό στους συγκεκριμένους λογαριασμούς της ομάδας 2, τους οποίους αφορούν. Στην ομάδα αυτή μεταφέρονται και τα ειδικά έξοδα αγορών, τα οποία προηγούμενα έχουν συγκεντρωθεί σε υπολογαριασμούς του 32.01 ‹‹Παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων››.
- Τα ποσά φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) που καταβάλλονται

κατά τις αγορές των αποθεμάτων, τα οποία, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία συμψηφίζονται με οφειλές της οικονομικής μονάς από Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πωλήσεις της, καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 54.00 ‹‹Φ.Π.Α.›› .

- Η χρέωση των λογαριασμών αποθεμάτων, γίνεται με την παραλαβή τους με βάση τα τιμολόγια και τα λοιπά δικαιολογητικά αγοράς. Όταν δεν υπάρχουν αυτά τότε η αγορά καταχωρείται στην χρέωση των λογαριασμών αποθεμάτων με την συμφωνημένη αξία και πιστώνεται ο λογαριασμός 56.02 ‹‹ Αγορές υπό τακτοποίηση ››. Μετά την προσκόμιση τιμολογίου ή δικαιολογητικών αγοράς χρεώνεται ο λογαριασμός 56.02 και πιστώνεται ο λογαριασμός του προμηθευτή ή των λογαριασμών των χρηματικών διαθεσίμων ή των οικείων υπολογαριασμών του 32.

ΚΟΣΤΟΣ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ

- Το κόστος μετατροπής περιλαμβάνει όλες τις τις άμεσα σχετιζόμενες δαπάνες με την παραγωγή καθώς και μια συστηματική κατανομή των σταθερών και μεταβλητών εξόδων παραγωγής που απαιτούνται για την μετατροπή των πρώτων και βοηθητικών υλών σε έτοιμα προϊόν
- Τα σταθερά έξοδα παραγωγής είναι αυτά που δεν ,μεταβάλλονται με τον όγκο της παραγωγή.ς

ΛΟΙΠΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

- Οι λοιπές δαπάνες είναι αυτές που συμπεριλαμβάνονται στο κόστος αποθεμάτων μόνο όταν απαιτούνται αυτές για να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα κατάσταση τους π.χ. οι δαπάνες σχεδιασμού προϊόντων για ειδικούς πελάτες.
- Μια άλλη δαπάνη είναι το κόστος αποθήκευσης αποθεμάτων το οποίο είναι απαραίτητο στην παραγωγική διαδικασία. Σε αυτή την περίπτωση η επιχείρηση έχει δικαίωμα από το Δ.Λ.Π. 23 να προσαυξήσει το κόστος του αποθέματος, αυτά τα έξοδα καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως.

ΑΠΟΓΡΑΦΗ

- Απογραφή είναι η διαδικασία κατά την οποία καταμετρούνται και καταγράφονται όλα τα αποθέματα κατ' είδος, ποιότητα και ποσότητα και γίνεται κατάταξη αυτών σε κατηγορίες που να αντιστοιχούν στους επιμέρους λογαριασμών των αποθεμάτων, επίσης καταχωρούνται τα είδη που βρίσκονται σε τρίτους για πώληση, για ενέχυρο ή για άλλους λόγους.
- Στο <<*Βιβλίο απογραφής*>> καταχωρούνται όλά τα αποθέματα στο τέλος χρήσεως.
- *Τρόποι απογραφής*

  1) Διαρκή απογραφή : Είναι η απογραφή που γίνεται στο τέλος της χρήσεως.

  2) Περιοδική απογραφή: Είναι η απογραφή που γίνεται κατά την διάρκεια της χρήσεως, σε καθορισμένους χρόνους οι οποίοι καθορίζονται από την επιχείρηση. Η αποτίμηση των ειδών που απογράφονται με αυτήν την μέθοδο, γίνεται στο τέλος της χρήσεως, με βάση τις ποσότητες που προκύπτουν από τα λογιστικά δεδομένα της τελευταίας εργάσιμης ημέρας.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΠΟΥ ΠΡΟΕΡΧΟΝΤΑ ΑΠΟ ΑΓΟΡΕΣ

- Αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως και τρέχουσας τιμής αγοράς.

Είναι η τιμή στην οποία η επιχ/ση έχει τη δυνατότητα να προμηθευτεί το αγαθό κατά την ημέρα συντάξεως της απογραφής.

Τιμολογιακή αξία + ειδικά έξοδα αγοράς

- Εάν η τρέχουσα τιμή αγοράς είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσεως αλλά μεγαλύτερη από τη καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στη καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

Είναι η τιμή πωλήσεως του αποθέματος, στην οποία υπολογίζεται ότι αυτό θα πωληθεί κάτω από συνθήκες ομαλής πορείας των εργασιών της επιχ/σης μειωμένη με τα έξοδα πώλησης και με το κόστος ολοκλήρωσης της επεξεργασίας.

ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΠΟΥ ΠΡΟΕΡΧΟΝΤΑΙ ΑΠΌ ΤΗΝ ΠΑΡΑΓΩΓΗ

- Αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμών ιστορικού κόστους παραγωγής και την τρέχουσας τιμής αναπαραγωγής

Είναι το κόστος στο παραγωγής του αποθέματος του τελευταίου μήνα της χρήσεως ή του πρώτου μήνα της επόμενης χρήσεως.

Τα υπολείμματα αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πωλήσεως τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώληση τους.

Τα υποπροϊόντα αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πώλησης τους. Όταν προορίζονται για χρήση από την ίδια την επιχείρηση τότε αποτιμούνται στην τιμή που θα εξαγοράζονταν.

ΑΡΧΕΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

- Πάγια εφαρμογή της μεθόδου αποτίμησης
- Ενιαία αποτίμηση του αυτού είδους σε όλες τις εγκαταστάσεις

ΜΕΘΟΔΟΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΗΣ ΤΙΜΗΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΚΑΤΑ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.

1) *Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους*

$$\text{ΤΙΜΗ ΚΤΗΣΕΩΣ} = \frac{\text{Αξία αποθέματος ενάρξεως της περιόδου} + \text{Αξία αγορών της περιόδου στην τιμή κτήσεως}}{\text{Ποσότητα αποθέματος ενάρξεως της περιόδου} + \text{Ποσότητα που αγοράζεται στην περίοδο}}$$

2) Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων

$$\text{ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ} = \frac{\text{Αξία προηγούμενου υπολοίπου} + \text{Αξία νέας αγοράς στην τιμή αγοράς}}{\text{Ποσότητα προηγουμένου υπολοίπου} + \text{Ποσότητα νέας αγοράς}}$$

3) Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή – εξαγωγή (F.I.F.O.)

Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εισαγωγή (αγορά) εξάγεται πρώτη (First In – First Out) και ότι τα αποθέματα της απογραφής προέρχονται από τις τελευταίες αγορές της χρήσεως και αποτιμούνται στις τιμές που αντίστοιχα αγοράστηκαν. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την τελευταία αγορά.

4) Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O.)

Κατά τη μέθοδο αυτή θεωρείται ότι η πρώτη εξαγωγή προέρχεται από τη τελευταία εισαγωγή (Last In – First Out) και ότι τα αποθέματα τέλους χρήσεως προέρχονται από τις παλαιότερες εισαγωγές. Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την πρώτη αγορά της χρήσεως

5) Η μέθοδος του βασικού αποθέματος

ΑΠΟΘΕΜΑ

Βασικό απόθεμα που αντιπροσωπεύει την ελάχιστη ποσότητα η οποία κρίνεται αναγκαία για την ομαλή διεξαγωγή Της δραστηριότητας της επιχείρησης

Προορίζεται για την εξυπηρέτηση μελλοντικών αναγκών πωλήσεων, όταν πρόκειται για εμπορεύματα ή έτοιμα προϊόντα, ή αναγκών βιομηχανοποιήσεων, όταν πρόκειται για υλικά που αναλώνονται στην παραγωγική διαδικασία

Για να εφαρμόσει μια επιχείρηση τη μέθοδο του βασικού αποθέματος κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων, θα πρέπει πρώτα με δική τους ευθύνη να διαχωρίσουν τα αποθέματα τέλους χρήσεως σε βασικό απόθεμα και σε υπεραπόθεμα, λαμβάνοντας ως κριτήριο την ελάχιστη ποσότητα του αποθέματος που κρίνεται αναγκαία για την ομαλή διεξαγωγή της δραστηριότητας της επιχειρήσεως, κάτω από συνήθεις και ομαλές συνθήκες .

6) Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους

Κατά την μέθοδο αυτή τα αποθέματα παρακολουθούνται όχι μόνο κατ' είδος, αλλά και κατά συγκεκριμένες παρτίδες αγοράς ή παραγωγής, οι οποίες έτσι αποκτούν αυτοτέλεια κόστους. Κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής, αυτά αναλύονται σε ποσότητες κατά παρτίδα από την οποία προέρχονται και αποτιμούνται στο κόστος της συγκεκριμένης παρτίδας, ανεξάρτητα από το χρόνο παραγωγής ή αγοράς τους .

7) Η μέθοδος του πρότυπου κόστους

Κατά την μέθοδο αυτή τα αποθέματα αποτιμούνται στη τιμή του προτύπου κόστους. Η μέθοδος αυτή, εφαρμόζεται με τη προϋπόθεση ότι οι αποκλίσεις που ενδεχόμενος θα προκύψουν ανάμεσα στο πρότυπο και στο ιστορικό κόστος θα κατανέμονται στα μένοντα και στα πωλημένα αποθέματα τους..

ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΣΤΗΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗ

Δείγμα καταχώρησης στην απογραφή

Είδος αποθέματος	***Μονάδα μετρήσεως***	***Απογραφείσα ποσότητα***	***Κατά Μονάδα αξία***	***Συνολική αξία***
1) Α 2) Β 3) Γ	Kg τεμάχια λίτρο			
Σύνολο				

ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΣΤΟ ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ ΓΙΑ ΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

Οι πληροφορίες που μας παρέχονται από το προσάρτημα για τα αποθέματα είναι:

1) Μέθοδοι αποτιμήσεως
2) Παρέκκλιση από τις αρχές και βασικές μεθόδους αποτιμήσεως. Εφαρμογή ειδικών μεθόδων αποτιμήσεως.
3) Αλλαγή μεθόδου υπολογισμού της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής αποθεμάτων.
4) Παράθεση της διαφοράς μεταξύ αποτιμήσεως των αποθεμάτων και της τρέχουσας τιμής αγοράς όταν είναι αξιόλογη.

ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ
ΚΑΙ
ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΟΡΙΣΜΟΙ

ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ:

Είναι οι απαιτήσεις των οποίων η προθεσμία εξόφλησης λήγει πριν το τέλος της επόμενης λογιστικής χρήσης.

ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ:

Είναι οι απαιτήσεις των οποίων η προθεσμία εξόφλησης λήγει μετά το τέλος της επόμενης λογιστικής χρήσης.

ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

ΑΥΞΗΣΕΙΣ ΟΡΙΣΤΙΚΕΣ

- *Απαιτήσεις από πελάτες λόγω εμπορικών συναλλαγών((πωλήσεις εμπορευμάτων)*
- *Απαιτήσεις από χρεώστες*
- *Απαιτήσεις από χρεόγραφα εκχωρήσεως πελατών και χρεωστών*
- *Εισφορά απαιτήσεων από τρίτους*

ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΟΡΙΣΤΙΚΕΣ

- *Εισπράξεις από πελάτες*
- *Εισπράξεις από χρεώστες*
- *Ρευστοποίηση αξιόγραφων*
- *Εισφορά απαιτήσεων σε τρίτων*
- *Διαγραφή απαιτήσεων ως ανεπίδεκτων εισπράξεως*

ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΠΡΟΒΛΕΨΗ

- *Πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων*

ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

- ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΒΕΒΑΙΑΣ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΣ

  Αυτές οι απαιτήσεις παρέχουν την βεβαιότητα ότι θα ρευστοποιηθούν. Αυτή η βεβαιότητα προέρχεται από τις εγγυήσεις που κατέχει η επιχείρηση από πελάτες.

- ΕΠΙΣΦΑΛΕΙΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

  Αυτές οι απαιτήσεις έχουν την πιθανότητα να μην εισπραχθούν κατά την σύνταξη του ισολογισμού.

- ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΑΝΕΠΙΔΕΚΤΕΣ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΣ

  Αυτές οι απαιτήσεις έχουν την βεβαιότητα ότι δεν θα εισπραχθούν από την επιχείρηση. Οι απαιτήσεις αυτές αποσβένονται ολοσχερών, δηλαδή διαγράφονται από τα βιβλία της επιχείρησης.

ΜΕΘΟΔΟΙ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΥ ΕΝΕΠΙΔΕΚΤΩΝ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ ΩΣ ΕΠΙΣΦΑΛΗΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

1) *Μέθοδος της εξατομικευμένης διαγραφής απαιτήσεων*

Οι ζημιές από επισφαλείς απαιτήσεις βαρύνουν τη χρήση στην οποία γίνεται γνωστό ότι η συγκεκριμένη απαίτηση κατέστη ανεπίδεκτος εισπράξεως οπότε διενεργείται η εγγραφή αποσβέσεως της .

2) *Μέθοδος της εξατομικευμένης εκτίμησης του εισπρακτέου από τις απαιτήσεις ποσού*

Το ύψος των απωλειών από επισφαλείς απαιτήσεις εκτιμάται από το χρόνο που παραμένει ανείσπρακτη η απαίτηση από τους πελάτες.

3) *Μέθοδος της ποσοστιαίας εκτιμήσεως του εισπρακτέου από τις απαιτήσεις ποσού*

$$\text{ΥΨΟΣ ΑΠΩΛΕΙΩΝ} = \frac{\text{Σύνολο απωλειών από επισφαλείς πελάτες σε προηγούμενες χρήσεις}}{\text{Σύνολο απαιτήσεων στις αντίστοιχες προηγούμενης χρήσης}}$$

4) *Μέθοδος της εκτιμήσεως του ύψους της απώλειας από επισφαλείς απαιτήσεις*

$$\text{ΥΨΟΣ ΑΠΩΛΕΙΩΝ} = \frac{\text{Απώλειες από επισφαλείς απαιτήσεις π.χ. στις 5 τελευταίες χρήσεις}}{\text{Πωλήσεις επί πιστώσει π.χ. στις 5 τελευταίες χρήσεις}}$$

5) *Μικτή μέθοδος*

Η << πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις >>, σχηματίζεται για της εξής απαιτήσεις:

– Όσες απαιτήσεις κρίθηκαν ως επισφαλείς και μεταφέρθηκαν στους λογαριασμούς επισφαλών απαιτήσεων (30.97, 33.97).

– Όσες απαιτήσεις παραμένουν ανείσπρακτες για μεγάλο χρονικό διάστημα, κυρίως περισσότερο από ένα χρόνο.

– Υπολογίζεται το μέσο ποσοστό διαγραφών επί του κύκλου εργασιών των πέντε τελευταίων ετών και βάση αυτού του ποσοστού σχηματίζεται πρόσθετη πρόβλεψη.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

- Όταν η επιχείρηση καθίσταται ένα συμβαλλόμενο μέρος στη σύμβαση και έχει ένα νόμιμο δικαίωμα να εισπράξει μετρητά από τον συμβαλλόμενο \, τότε οι εισπρακτέες αξίες καταχωρούνται οι απαιτήσεις στα λογιστικά βιβλία.
- Τα περιουσιακά στοιχεία που αγοράζονται και υποχρεώσεις που δημιουργούνται ως αποτέλεσμα μιας βεβαίας δέσμευσης για αγορά και πώληση αγαθών ή υπηρεσιών δεν καταχρούνται, κάτω από την παρούσα λογιστική πρακτική, μέχρις ότου τουλάχιστον ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη έχει εκπληρώσει την συμφωνία με αποτέλεσμα να αποκτά δικαίωμα να λάβει ένα περιουσιακό στοιχείο είτε υποχρεούται να χρηματοδοτήσει ένα περιουσιακό στοιχείο.
- <u>Αρχική αξία καταχώρησης</u> : Όταν οι απαιτήσεις << Δάνεια και εισπρακτέες αξίες που δημιουργούνται από την επιχείρηση και δεν κρατούνται για εμπορικούς σκοπούς >> καταχωρούνται αρχικά στα λογιστικά βιβλία αποτιμώνται στην πραγματική αξία της δοθείσης αντιπαροχής, η οποία είναι προσδιορίσιμη σε σχέση με την τιμή συναλλαγής ή άλλες αγοραίες εργασίες.

- <u>Αρχική αξία καταχώρησης βραχείας διάρκειας εισπρακτέων αξιών</u> : Αυτές οι αξίες που δεν έχουν δηλωμένο επιτόκιο αποτιμώνται συνήθων στην αρχική τιμολογιακή αξία, εκτός αν το αποτέλεσμα του υπολογισμού τόκου θα ήταν ουσιώδες.
- <u>Υποτίμηση και μη είσπραξη απαιτήσεων που συνιστούν χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία</u> :

Αντικειμενική απόδειξη είναι ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο το οποίο είναι μη εισπράξιμο και περιέχει τα παρακάτω:

1) ουσιώδη οικονομική δυσχέρεια του εκδότη
2) μια πραγματική διάρρηξη του συμβολαίου
3) παροχή μιας έκπτωσης από το δανειστή προς τον οφειλέτη
4) την εξαφάνιση μιας ενεργούς αγοράς για αυτό το περιουσιακό στοιχείο
5) μια υψηλή πιθανότητα πτώχευσης
6) ένα ιστορικό πρόγραμμα εισπράξεων λογαριασμών εισπρακτέων

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 30 ‹‹ ΠΕΛΑΤΕΣ ››

<u>ΥΠΟΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ</u>

Λογαριασμός 30.00 ‹‹Πελάτες εσωτερικού››: παρακολουθούνται οι απαιτήσεις από πωλήσεις που γίνονται στο εσωτερικό της χώρας

Λογαριασμός 30.01 ‹‹Πελάτες εξωτερικού››: παρακολουθούνται οι απαιτήσεις από πωλήσεις <<εκτός ζώνης του ευρώ>> Στην χρέωση του μπαίνει η αξία του τιμολογίου η οποία μετατρέπεται σε ευρώ με βάση την επίσημη τιμή συναλλάγματος

Λογαριασμός 30.02: ‹‹Πωλήσεις προς το Ελληνικό Δημόσιο››

Λογαριασμός 30.03: ‹‹Πωλήσεις προς Ν.Π.Δ.Δ* και Δημόσιες επιχειρήσεις››

* Ν.Π.Δ.Δ.: Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου

Λογαριασμός 30.97 ‹‹Πελάτες επισφαλείς››: παρακολουθούνται οι απαιτήσεις κατά πελατών, που η είσπραξη τους καθίσταται επισφαλής.

Λογαριασμός 30.98 ‹‹Ελληνικό Δημόσιο λογαριασμός επίδικων απαιτήσεων››: παρακολουθούνται οι απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας κατά πελατών που μετατρέπονται σε επίδικες.

Λογαριασμός 30.99 ‹‹λοιποί πελάτες λογαριασμός επίδικων απαιτήσεων››: παρακολουθούνται οι απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας που κατά πελατών που μετατρέπονται σε επίδικες.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 31 ‹‹ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ››

Λογαριασμός 31.00 ‹‹Γραμμάτια Εισπρακτέα››: παρακολουθούνται τα γραμμάτια εισπρακτέα σε ευρώ.

Λογαριασμός 31.01 ‹‹Γραμμάτια στις Τράπεζες για είσπραξη››: παρακολουθούνται τα γραμμάτια που μεταβιβάζονται στις τράπεζες για είσπραξη.

Λογαριασμός 31.02 ‹‹Γραμμάτια στις Τράπεζες σε εγγύηση››: παρακολουθούνται τα γραμμάτια που μεταβιβάζονται στις τράπεζες σε εγγύηση.

Λογαριασμός 31.03 ‹‹Γραμμάτια σε καθυστέρηση››: παρακολουθούνται οι απαιτήσεις κατά οφειλετών γραμματίων εισπρακτέων, τα οποία δεν εξοφλούνται κατά την ημερομηνία λήξεως τους και παραμένουν απλήρωτα στα χέρια της οικονομικής μονάδας.

Λογαριασμός 31.04 ‹‹Γραμμάτια μεταβιβασμένα σε τρίτους››: παρακολουθούνται για παράδειγμα οι προμηθευτές, με χρέωση του προσωπικού λογαριασμού του τρίτου.

Λογαριασμός 31.05 ‹‹Γραμμάτια προεξοφλημένα››: παρακολουθούνται οι προεξόφλησης με χρέωση του οικείου υπολογαριασμου χρηματικών διαθεσίμων του 38.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 32 ‹‹ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ››

Λογαριασμός 32.00 ‹‹παραγγελίες παγίων στοιχείων››: παρακολουθούνται, κατά παραγγελία, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που εισάγονται από το εξωτερικό.

Λογαριασμός 32.01 ‹‹παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων››: παρακολουθούνται τα λοιπά αγαθά που εισάγονται από το εξωτερικό.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 33 ‹‹ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ››

Λογαριασμός 33.00 ‹‹προκαταβολές προσωπικού››: καταχωρούνται οι προκαταβολές που δίνονται στο προσωπικό έναντι των αποδοχών της μισθολογικής περιόδου, η οποία αποτελεί τη βάση υπολογισμού τους.

Λογαριασμός 33.01 ‹‹χρηματικές διευκολύνσεις προσωπικού››

Λογαριασμός 33.02 ‹‹δάνεια προσωπικού››

Λογαριασμός 33.07 ‹‹δοσοληπτικός λογαριασμός εταίρων››: παρακολουθούνται όλες οι χρηματικές δοσοληψίες της οικονομικής μονάδας με τα πρόσωπα που συμμετέχουν σε εταιρείες κεφαλαίου, προσωπικές και συμμετοχικές, ή όταν πρόκειται για ατομικές εταιρείες , με τον επιχειρηματία, οπότε ο λογαριασμός αυτός μετονομάζεται σε << ατομικός λογαριασμός επιχειρηματία>>.

Λογαριασμός 33.08 ‹‹δοσοληπτικοί λογαριασμοί διαχειριστών››
Λογαριασμός 33.09 ‹‹δοσοληπτικοί λογαριασμοί ιδρυτών Α.Ε. και μελών διοικητικού συμβουλίου››
Λογαριασμός 33.10 ‹‹δοσοληπτικοί λογαριασμοί γενικών διευθυντών ή διευθυντών Α.Ε.››

παρακολουθούνται οι χρηματικές δοσοληψίες της οικονομικής μονάδας με τα όργανα της διοικήσεως

Λογαριασμός 33.11 ‹‹βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε εύρο››
Λογαριασμός 33.12 ‹‹βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε ξένο νόμισμα››

παρακολουθούνται οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας, οι οποίες δεν προέρχονται από συναλλαγές που αφορούν το αντικείμενο αυτής, κατά των συνδεδεμένων επιχειρήσεων

Λογαριασμός 33.21 ‹‹βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεων σε ευρώ››
Λογαριασμός 33.22 ‹‹βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεων σε ξένο νόμισμα››

Λογαριασμός 33.13 ‹‹Ελληνικό Δημόσιο – προκαταβεβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι››

Λογαριασμός 33.14 ‹‹Ελληνικό Δημόσιο λοιπές απαιτήσεις››

Λογαριασμός 33.90 ‹‹Επιταγές μεταχρονολογημένες››: Κατά την έλευση της χρονολογίας εκδόσεως, μεταφέρονται στο λογαριασμό χρηματικά διαθέσιμα

Λογαριασμός 33.95 ‹‹λοιποί χρεώστες διάφοροι σε ευρώ››
Λογαριασμός 33.96 ‹‹λοιποί χρεώστες διάφοροι σε ξένο νόμισμα››

Λογαριασμός 33.97 ‹‹χρεώστες επισφαλείς››

Λογαριασμός 33.98 ‹‹επίδικες απαιτήσεις κατά Ελληνικού Δημοσίου››

Λογαριασμός 33.99 ‹‹λοιποί χρεώστες επίδικοι››

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 34 ‹‹ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ››

Παρακολουθούνται τα χρεόγραφα – μετοχές ανώνυμων εταιρειών, ομολογίες, έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου, μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, ομόλογα τραπεζών – τα οποία αποκτούνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό την τοποθέτηση των κεφαλαίων της και την άμεση πρόσοδο

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 35 ‹‹ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΔΙΑΧΕΙΡΗΣΕΩΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΩΝ ΚΑΙ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ››

- Παρακολουθούνται οι ομοιογενούς φύσεως και έντονου διαχειριστικού χαρακτήρα απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας από τους υπαλλήλους και τους λοιπούς συνεργάτες της, που προέρχονται από καταβολές ποσών που γίνονται σ’ αυτούς προσωρινά για την εκτέλεση, για λογαριασμό της, συγκεκριμένου έργου ή εργασίας.
- Χρεώνονται με τα ποσά που καταβάλλονται στους προσωρινούς διαχειριστές της οικονομικής μονάδας και πιστώνονται με αντίστοιχη χρέωση των οικείων.

Λογαριασμός 35.04 ‹‹πιστώσεις υπέρ τρίτων››: παρακολουθούνται οι πιστώσεις που ανοίγονται στις Τράπεζες για λογαριασμό συνεργατών της οικονομικής μονάδας.

Λογαριασμός 35.03 ‹‹πάγιες προκαταβολές››: παρακολουθούνται τα ποσά που καταβάλλονται σε διαχειριστές και μετά από κάθε απόδοση συμπληρώνονται και πάλι ώστε οι διαχειριστές αυτοί να κρατούν πάγια το αυτό συνολικό ποσό.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 36 ‹‹ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ››

- Παρακολουθούνται τα έξοδα που πληρώνονται μεν σε κλειόμενη χρήση, ανήκουν όμως στην επόμενη χρήση. Επίσης παρακολουθούνται τα έσοδα που ανήκουν στην κλειόμενη χρήση (δουλεμένα) αλλά που δεν εισπράττονται μέσα σ' αυτή.

Λογαριασμός 36.00 ‹‹έξοδα επομένων χρήσεων››

Λογαριασμός 36.01‹‹έσοδα χρήσεως εισπρακτέα››: αυτά πιστώνονται στους οικείους λογαριασμούς των εσόδων στην ομάδα 7.

Λογαριασμός 36.02 ‹‹αγορές υπό παραλαβή››: για αυτές περιέρχονται τα τιμολόγια στην οικονομική μονάδα προς λήξεως της χρήσεως, ενώ τα αγαθά δεν έχουν ακόμη παραληφθεί.

Λογαριασμός 36.03 ‹‹εκπτώσεις επί των αγορών χρήσεως υπό διακανονισμό››: αυτές πιστώνονται στους οικείους λογαριασμούς εκπτώσεων. Οι εκπτώσεις αγορών που η οικονομική μονάδα δικαιούται στο τέλος της χρήσεως, εφόσον δεν έχει αναγγελθεί το ποσό αυτών και από το λόγο αυτό δεν είναι σκόπιμη η χρέωση του οικείου λογαριασμού του προμηθευτή.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 38 ‹‹ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ››

Λογαριασμός 38.01 ‹‹διάμεσος λογαριασμού ελέγχου διακινήσεως μετρητών››: παρακολουθούνται τα μετρητά που διακινούνται από το ταμείο ενός κέντρου στο ταμείο άλλου κέντρου.

Λογαριασμός 38.02 ‹‹ληγμένα τοκομερίδια προς είσπραξη››: παρακολουθούνται τα τοκομερίδια μετά τη λήξη τους, με πίστωση του λογαριασμού 76.01.02 ‹‹έσοδα ομολογιών ελληνικών δανείων›› ή 76.01.07 ‹‹έσοδα ομολογιών αλλοδαπών δανείων››, κατά περίπτωση.

ΒΙΒΛΙΟ ΤΑΜΕΙΟΥ

- Το βιβλίο ταμείου είναι διαχειριστικά το πιο σημαντικό αναλυτικό ημερολόγιο το οποίο η επιχείρηση τηρεί.
- Στη χρέωση καταχωρούνται οι εισπράξεις μετρητών ενώ στην πίστωση οι πληρωμές με μετρητά.
- Τα δικαιολογητικά με τα οποία καταχωρούνται στο βιβλίο ταμείου οι εισπράξεις είναι <<Γραμμάτια ή Αποδείξεις εισπράξεως >> ενώ τα δικαιολογητικά με τα οποία καταχωρούνται στο βιβλίο ταμείου οι πληρωμές είναι τα <<Εντάλματα ή Αποδείξεις Πληρωμής>>.
- Η συνήθης γραμμογράφηση του βιβλίου ταμείου εμφανίζεται στην επόμενη διαφάνεια

ΕΠΩΝΥΜΙΑ				***No…….***	
ΒΙΒΛΙΟ ΤΑΜΕΙΟΥ (*ημερομηνία****)***					
(ή ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΤΑΜΕΙΟΥ)					
Γραμμάτιο Εισπράξεως	Ένταλμα Πληρωμής	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση	Υπόλοιπο

ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΣΤΗΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗ

Οι επιταγές εισπρακτέες κατά την απογραφή στο τέλος του έτους εμφανίζονται ως εξής:

α/α	***Αριθμός επιταγής***	***Τράπεζα πληρωμής***	***Στοιχεία εκδότου***	***Στοιχεία πελάτη***	***Ημ/νία πληρωμής***	***Ποσό Επιταγής (Ευρώ)***
1 2 3						
ΣΥΝΟΛΟ						XXXXXXXX

Τα χρεωστικά υπόλοιπα πελατών κατά την απογραφή στο τέλος του έτους εμφανίζονται ως εξής:

α/α	*Στοιχεία πελάτη*	*υπόλοιπα*
Σύνολο		

ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΣΤΟ ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ ΓΙΑ ΤΙΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ, ΤΑ ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ ΚΑΙ ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Οι πληροφορίες που μας παρέχονται από το προσάρτημα για τις απαιτήσεις, είναι:

1) Αναφέρεται εάν συνέτρεξε λόγος σχηματισμού προβλέψεως υποτιμήσεως και οι λόγοι στους οποίους οφείλονται.
2) Αναφέρεται εάν υπάρχουν απαιτήσεις από όργανα διοικήσεως από δοθείσες προκαταβολές και πιστώσεις.
3) Αναφέρονται οι μέθοδοι αποτιμήσεως των απαιτήσεων.

<u>Οι πληροφορίες που μας παρέχονται από το προσάρτημα για τα χρεόγραφα είναι</u>:

- Πληροφορίες για απόκτηση ιδίων μετοχών κατά τη διάρκεια της τρέχουσας χρήσης.
- Οι ίδιες πληροφορίες που μας παρέχονται για τις απαιτήσεις.

<u>Οι πληροφορίες που μας παρέχονται από το προσάρτημα για τους μεταβατικούς λογαριασμούς ενεργητικού είναι</u>:

- Ανάλυση κονδυλίων των μεταβατικών λογαριασμών ενεργητικού <<Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα>>.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ
Ή
ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ

ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ Ή ΚΑΘΑΡΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ

Καθαρή θέση ή καθαρή περιουσία είναι το ίδιο τα κεφάλαιο κάθε οικονομικής μονάδας, το οποίο για τις εταιρείες αποτελείται από το μετοχικό ή το εταιρικό κεφάλαιο, από τα κάθε είδους και φύσεως αποθεματικά και από το εκάστοτε υπόλοιπο εις νέον (κερδών ή ζημιών).

ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ = ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ- ΠΑΘΑΤΗΤΙΚΟ

ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΟΡΙΣΤΙΚΕΣ

- *Επιστροφή αρχικού κεφαλαίου ή μεταγενέστερα καταβληθέντος κεφαλαίου στους μετόχους, εταίρους ή στον επιχειρηματία*

ΑΥΞΗΣΕΙΣ ΟΡΙΣΤΙΚΕΣ

- *Αρχική καταβολή κεφαλαίου*
- *Αύξηση κεφαλαίου με καταβολή εισφορών από τους μετόχους ή εταίρους ή τον επιχειρηματία*
- *Αύξηση κεφαλαίου λόγω απορρόφησης ολόκληρης επιχείρησης ή κλάδου αυτής*

Συνέχεια

- *Μείωση ιδίων κεφαλαίων λόγω απόσβεσης της επιχορήγησης παγίων επενδύσεων*
- *Μείωση ιδίων κεφαλαίων λόγω ζημιών*
- *Μείωση ιδίων κεφαλαίων λόγω διανομής αποθεματικών και υπολοίπου κερδών εις νέον στους μετόχους ή εταίρους ή τον επιχειρηματία*

- *Αύξηση ιδίων κεφαλαίων λόγω εισπράξεως επιχορήγησης παγίων επενδύσεως από το Δημόσιο ή και τρίτους*
- *Αύξηση ιδίων κεφαλαίων λόγω μη διανεμηθέντων κερδών*

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 40 ‹‹ΚΕΦΑΛΑΙΟ››

ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

- Σχηματίζεται:

1) από τις εισφορές των μετοχών που καταβάλλονται κατά τη σύσταση της εταιρείας για να συγκροτηθεί το αρχικό κεφάλαιο της, καθώς και μεταγενέστερα για την αύξηση του.
2) από τη διάθεση αποθεματικών ή αδιανέμητων καθαρών κερδών, εφόσον η διάθεση αυτή αποφασίζεται και πραγματοποιείται για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου.

- Η ονομαστική αξία της μετοχής δεν μπορεί να είναι μικρότερη των 0.30€ και μεγαλύτερη των 100€.
- Οι καταβολές μετρητών από τους μετόχους:

1) για κάλυψη του αρχικού μετοχικού κεφαλαίου.
2) τυχόν αυξήσεων αυτού.
3) οι καταθέσεις μετόχων με προορισμό τη μελλοντική αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου.

πραγματοποιούνται υποχρεωτικά με κατάθεση σε ειδικό τραπεζικό λογαριασμό στο όνομα της εταιρείας.

ΕΤΑΙΡΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

- Σχηματίζεται:

1) από τις εισφορές των εταίρων που καταβάλλονται κατά τη σύσταση της εταιρείας, καθώς μεταγενέστερα για την αύξηση του
2) από τη διάθεση αποθεματικών ή κερδών, εφόσον η διάθεση αυτή αποφασίζεται και πραγματοποιείται για την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου

- Το κατώτατο όριο μιας μερίδας συμμετοχής είναι 30€

ΜΕΤΟΧΕΣ

- ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΗ ΜΕΤΟΧΗ: Είναι η μετοχή που εκδίδεται υπέρ ορισμένου προσώπου, το όνομα του οποίου αναγράφεται στον τίτλο και σημειώνεται στο ειδικό βιβλίο μετοχών που τηρείται στην εταιρεία
- ΑΝΩΝΥΜΗ ΜΕΤΟΧΗ: Είναι η μετοχή που εκδίδεται χωρίς να αναγράφεται σε αυτή το όνομα ορισμένου προσώπου. Οι μετοχές αυτές εκδίδονται ανώνυμα δηλαδή στον κομιστή. Το όνομα του δικαιούχου είναι άγνωστο στην εταιρεία και στο κοινό
- ΚΟΙΝΕΣ ΜΕΤΟΧΕΣ: Είναι οι μετοχές που παρέχουν στους κατόχους τους ίσα δικαιώματα και διέπονται από την αρχή της ισότητας
- ΠΡΟΝΟΜΙΟΥΧΕΣ ΜΕΤΟΧΕΣ: Είναι οι μετοχές που παρέχουν στους μετόχους τους περισσότερα προνόμια από τις κοινές μετοχές. Αποτελούν εξαίρεση από την αρχή της ισότητας των μετοχών. Διακρίνονται σε προνομιούχες

ΑΞΙΑ ΜΕΤΟΧΗΣ

- ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΗ ΑΞΙΑ ΜΕΤΟΧΗΣ: Είναι η αξία που αναγράφεται στον τίτλο της μετοχής και δηλώνει το τμήμα του μετοχικού κεφαλαίου που εκπροσωπεί η μετοχή. Η αξία αυτή προκύπτει από τη διαίρεση του μετοχικού κεφαλαίου δια του συνολικού αριθμού των μετοχών.
- ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΗ ΑΞΙΑ ΕΤΑΙΡΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ: Είναι η αξία που προκύπτει από τη διαίρεση του εταιρικού κεφαλαίου που αναγράφεται στο καταστατικό με τον αριθμό των εταιρικών μεριδίων.
- ΤΙΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΗΣ ΜΕΤΟΧΗΣ Ή ΤΟΥ ΕΤΑΙΡΙΚΟΥ ΜΕΡΙΔΙΟΥ: Είναι η τιμή στην οποία αυτή διατίθεται και την οποία πρέπει να καταβάλλει ο μέτοχος ή ο εταίρος για να αποκτήσει. Η τιμή αυτή μπορεί να είναι ίση με την ονομαστική αξία ή μεγαλύτερη από αυτήν, αλλά δεν μπορεί να είναι μικρότερη από αυτήν.
- ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΞΗΙΑ ΤΗΣ ΜΕΤΟΧΗΣ Ή ΤΟΥ ΕΤΑΙΡΙΚΟΥ ΜΕΡΙΔΙΟΥ: Είναι αυτή που προκύπτει εάν διαιρέσουμε το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων δια του συνολικού αριθμού των μετοχών ή των μεριδίων.
- ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΞΙΑ ΤΗΣ ΜΕΤΟΧΗΣ Ή ΤΟΥ ΕΤΑΙΡΙΚΟΥ ΜΕΡΙΔΙΟΥ: Είναι η αξία που προσδιορίζεται βάσει των διατάξεων του φορολογικού νόμου κατά τη μεταβίβαση των μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α και των εταιρικών μεριδίων.

- ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗ ΑΞΙΑ ΤΗΣ ΜΕΤΟΧΗΣ Ή ΤΟΥ ΕΤΑΙΡΙΚΟΥ ΜΕΡΙΔΙΟΥ: Είναι η αξία την οποία ο αγοραστή καταβάλει για να αποκτήσει τη μετοχή ή το εταιρικό μερίδιο.

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 41 ‹‹ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ – ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ››

- ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ: Είναι συσσωρευμένα καθαρά κέρδη τα οποία δεν έχουν διανεμηθεί, ούτε έχουν ενσωματωθεί στο μετοχικό εταιρικό κεφάλαιο.
- ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΌ ΕΚΔΟΣΗ ΜΕΤΟΧΩΝ Ή ΕΤΑΙΡΙΚΩΝ ΜΕΡΙΔΙΩΝ ΥΠΕΡ ΤΟ ΑΡΤΙΟ: Είναι το πλεόνασμα που προκύπτει από την έκδοση μετοχών ή εταιρικών μεριδίων σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους.
- ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ: Είναι εκείνο που σχηματίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί ανωνύμων εταιρειών και Ε.Π.Ε. που ισχύουν κάθε φορά και έχει ως προορισμό να καλύψει μελλοντικές ζημιές. Γι’ αυτό ούτε διανέμεται στους μετόχους ή εταίρους ούτε κεφαλοποιείται. Βάσει των διατάξεων που ισχύουν σήμερα, οι ανώνυμες εταιρείες και οι Ε.Π.Ε. υποχρεούνται να σχηματίζουν τακτικό αποθεματικό τουλάχιστον το 5% των κερδών προς διάθεση με εξαίρεση τις ασφαλιστικές εταιρείες που σχηματίζουν το 20% των κερδών προς διάθεση.

- ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟΥ: Είναι εκείνα που σχηματίζονται σύμφωνα με τις ειδικές διατάξεις του καταστατικού της εταιρείας.
- ΕΙΔΙΚΑ ΚΑΙ ΕΚΤΑΚΤΑ Ή ΠΡΟΑΙΡΕΤΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ: Είναι εκείνα τα οποία σχηματίζονται σύμφωνα με απόφαση της τακτικής γενικής συνελεύσεως των μετοχών.
- ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΌ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ: Είναι η υπεραξία που προκύπτει από αναπροσαρμογή της άξιας περιουσιακών στοιχείων τους ισολογισμού της οικονομικής μονάδας, η οποία γίνεται σύμφωνα με διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά ή βάσει των Δ.Λ.Π.
- ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ: Είναι εκείνα που σχηματίζονται από καθαρά κέρδη τα οποία, σύμφωνα με διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά, δεν υπάγονται σε φορολογία εισοδήματος κατά το χρόνο που προέκυψαν τα κέρδη. Όταν στο μέλλον τα άνω κέρδη διανεμηθούν στους μετόχους, εταίρους κ.λ.π. ή κεφαλαιοποιηθούν τότε φορολογούνται.

Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

Γενικά

Οι υποχρεώσεις των επιχειρήσεων εμφανίζουν τα κεφάλαια τα οποία οι επιχειρήσεις οφείλουν σε, εκτός του επιχειρηματία,τρίτους (προμηθευτές, τράπεζες, προσωπικό, μερίσματα σε μετόχους, πιστωτές, Ελληνικό Δημόσιο, Ασφαλιστικά ταμεία κ.λ.π.).

Οι άνω υποχρεώσεις διακρίνονται:

α) Σε ενδεχόμενες υποχρεώσεις ή προβλέψεις

β) Σε βέβαιες υποχρεώσεις οι οποίες διακρίνονται περαιτέρω:

βα) Σε μακροπρόθεσμες, δηλαδή σε υποχρεώσεις των οποίων η προθεσμία εξοφλήσεώς τους λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως.

ββ) Σε βραχυπρόθεσμες, δηλαδή σε υποχρεώσεις των οποίων η προθεσμία εξοφλήσεως τους λήγει μέχρι το τέλος της επόμενης χρήσεως.

Μεταβολές των υποχρεώσεων

Οι υποχρεώσεις μεταβάλλονται είτε θετικά είτε αρνητικά, δηλαδή αυξάνονται ή μειώνονται. Οι κυριότερες μεταβολές των υποχρεώσεων είναι οι εξής:

Μειώσεις οριστικές	**Αυξήσεις οριστικές**
Εξόφληση προμηθευτών	Υποχρεώσεις προς προμηθευτές λόγω αγοράς εμπορευμάτων, προϊόντων, υπηρεσιών και παγίων.
Εξόφληση πιστωτών	Υποχρέωση προς πιστωτές λόγω οφειλής λειτουργικών εξόδων.
Εξόφληση λοιπών τρίτων	Υποχρεώσεις προς λοιπούς τρίτους (μετόχους, μέλη διοικητικού συμβουλίου κ.α.)

Εξόφληση Ελληνικού Δημοσίου	Υποχρεώσεις προς το Ελληνικό Δημόσιο
Εξόφληση Ασφαλιστικών Ταμείων	Υποχρεώσεις προς Ασφαλιστικά Ταμεία
Εξόφληση υποχρεώσεων προς Τράπεζες	Υποχρεώσεις προς Τράπεζες
Υποχρεώσεις αξιογράφων	Υποχρεώσεις από αξιόγραφα πληρωτέα της επιχείρησης (συναλλαγματικές πληρωτέες, επιταγές πληρωτέες κ.λ.π.)
	Αυξήσεις κατά πρόβλεψη
	Σχηματισμός προβλέψεων για ενδεχόμενες υποχρεώσεις

ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ

Λογαριασμός 44 «Προβλέψεις»

Πρόβλεψη είναι η κράτηση ορισμένου ποσού, που γίνεται, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού της οικονομικής μονάδας, σε βάρος του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως ή του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως. Η κράτηση αυτή αποβλέπει στην κάλυψη ζημιάς ή εξόδων ή ενδεχόμενης υποτιμήσεως στοιχείων του ενεργητικού, όταν κατά την ημερομηνία συντάξεως του ισολογισμού είναι πιθανή η πραγματοποίηση τους, χωρίς όμως να είναι γνωστό το ακριβές μέγεθός τους ή ο χρόνος πραγματοποιήσεως ή και τα δύο.

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 37 ορίζει ότι οι προβλέψεις είναι υποχρεώσεις αβέβαιου χρόνου ή ποσού. Μία πρόβλεψη πρέπει να καταχωρείται στα λογιστικά βιβλία όταν, και μόνο όταν, συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις:

α) μια επιχείρηση έχει μια παρούσα δέσμευση (ή υποχρέωση) νόμιμη ή τεκμαιρόμενη, ως αποτέλεσμα ενός γεγονότος του παρελθόντος.

β) πιθανολογείται, δηλαδή είναι περισσότερο αληθοφανές, ότι η άνω επιχείρηση θα διακανονίσει την άνω δέσμευση με μετρητά ή με άλλους πόρους που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη.

γ) το ποσό της άνω δέσμευσης έχει προσδιοριστεί με αξιόπιστη εκτίμηση.

Οι προβλέψεις διακρίνονται στις εξής δύο βασικές κατηγορίες:

α) Στις προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως, οι οποίες σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 68 «προβλέψεις εκμεταλλεύσεως». Για τις προβλέψεις αυτές χρησιμοποιούνται οι δέκα πρώτοι υπολογαριασμοί του 44 (44.00 έως και 44.09).

β) Στις προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους (έκτακτες ζημιές και έξοδα), οι οποίες σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 83 «προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους». Για τις προβλέψεις αυτές χρησιμοποιούνται οι δέκα επόμενοι υπολογαριασμοί του 44 (44.10 έως και 44.19), με εξαίρεση τις προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές, εκτός από ανώνυμες εταιρείες, οικονομικές μονάδες, οι οποίες καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 18.00.19 ή του 18.01.19.

Οι προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως προορίζονται να καλύψουν έξοδα της χρήσεως που πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν μετά από σχηματισμό των προβλέψεων. Τα έξοδα αυτά, αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στη χρήση, θα είχαν καταχωρηθεί σε προσαύξηση των εξόδων της ομάδας 6.

Οι προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους προορίζονται να καλύψουν έκτακτες ζημιές και έκτακτα έξοδα που πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν μετά από το σχηματισμό των προβλέψεων. Τα έξοδα αυτά, αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στην χρήση, θα είχαν καταχωρηθεί στους οικείους υπολογαριασμούς των λογαριασμών: 81 «έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα» και 82 «έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων».

ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Λογαριασμός 45 «Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις»

Οι υποχρεώσεις διακρίνονται, ανάλογα με το χρόνο λήξης τους, σε μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες. Μακροπρόθεσμες είναι οι υποχρεώσεις εκείνες για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεώς τους λήγει μετά από το τέλος της επόμενης χρήσεως. Οι λοιπές υποχρεώσεις, δηλαδή εκείνες για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεώς τους λήγει ως το τέλος της επόμενης χρήσεως, θεωρούνται βραχυπρόθεσμες και παρακολουθούνται στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 5.

Για να τακτοποιηθούν οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, κατά την κατάρτιση κάθε ισολογισμού, εφαρμόζονται οι ακόλουθοι κανόνες:

α. Κάθε μακροπρόθεσμη υποχρέωση που μετατρέπεται σε βραχυπρόθεσμη μεταφέρεται στον αρμόδιο λογαριασμό της ομάδας 5.

β. Οι ομολογίες που είναι πληρωτέες μέσα στη νέα χρήση μεταφέρονται από τους λογαριασμούς 45.00 - 45.05 στο λογαριασμό 53.04 «ομολογίες πληρωτέες».

γ. Τα ποσά των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων των λογαριασμών 45.10 - 45.99 που είναι πληρωτέα μέσα στη νέα χρήση μεταφέρονται από τους λογαριασμούς αυτούς στους λογαριασμούς 53.17 «μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτέες στην επόμενη χρήση σε ευρώ» και 53.18 «μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πληρωτέες στην επόμενη χρήση σε Ξ.Ν.». Παρέχεται η δυνατότητα, αντί από τη μεταφορά και επαναφορά, να εμφανίζονται τα σχετικά ποσά των λογαριασμών 53.17 και 53.18 στην κατηγορία των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων τον ισολογισμού, χωρίς να μεσολαβεί άνοιγμα των λογαριασμών τούτων στα λογιστικά βιβλία.

Αναλυτική καταχώριση στην απογραφή

Οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις καταχωρούνται αναλυτικά στην απογραφή όπως και τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία.

Πληροφορίες στο προσάρτημα σχετικές με τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις

Οι πληροφορίες που παρέχονται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων σχετικές με τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις είναι οι εξής:

α) Αναφέρονται κατ'είδος (δάνεια, γραμμάτια πληρωτέα κ.λ.π.) οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πάνω από πέντε έτη.

β) Οι υποχρεώσεις οι καλυπτόμενες με εμπράγματες ασφάλειες.

ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Γενικά

Στην ομάδα 5 παρακολουθούνται οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας. Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις είναι εκείνες για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεως τους λήγει μέχρι το τέλος της επόμενης χρήσεως.

ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Λογαριασμός 50 «προμηθευτές»

Στους υπολογαριασμούς του 50 παρακολουθούνται οι κάθε φύσεως δοσοληψίες της οικονομικής μονάδας με τους προμηθευτές της, υπό τους οποίους αγοράζει περιουσιακά στοιχεία ή υπηρεσίες. Αντιθέτως, οι δοσοληψίες της επιχείρησης με τρίτους λόγω αμοιβών τους προερχομένων από λειτουργικά έξοδα παρακολουθούνται στο λογαριασμό 53.08 «Δικαιούχοι αμοιβών». (Ε.ΣΥ.Λ. αρ. γνωμ. 266/1995).

Στους λογαριασμούς 50.00 «προμηθευτές εσωτερικού» και 50.01 «προμηθευτές εξωτερικού» παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας από τις «επί πιστώσει» αγορές της από προμηθευτές εσωτερικού και εξωτερικού, αντίστοιχα.

Στους λογαριασμούς 50.02 «Ελληνικό Δημόσιο» και 50.03 «Ν.Π.Δ.Δ. και Δημόσιες Επιχειρήσεις» παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας από τις «επί πιστώσει» αγορές της από το Ελληνικό Δημόσιο ή υπό τα Ν.Π.Δ.Δ. και τις Δημόσιες Επιχειρήσεις, όταν έχουν την ιδιότητα του προμηθευτή.

Λογαριασμός 51 «Γραμμάτια πληρωτέα» (ή «Συναλλαγματικές πληρωτέες»)

Στο λογαριασμό 51 παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις - σε ευρώ και σε ξένο νόμισμα - της οικονομικής μονάδας, οι οποίες είναι ενσωματωμένες σε τίτλους συναλλαγματικών ή «γραμματίων εις διαταγήν». Ο λογαριασμός αυτός πιστώνεται με την αποδοχή των συναλλαγματικών ή την έκδοση των γραμματίων και χρεώνεται με την πληρωμή τους.

Λογαριασμός 52 « Τράπεζες λογαριασμοί βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων».

Στο λογαριασμό 52 παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας από βραχυπρόθεσμες, κάθε φύσεως, τραπεζικές χρηματοδοτήσεις προς αυτή.

Λογαριασμός 53 «Πιστωτές διάφοροι»

Στους υπολογαριασμούς του 53 παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας οι οποίες δεν υπάγονται σε οποιαδήποτε κατηγορία υποχρεώσεων από εκείνες που παρακολουθούνται στους λοιπούς πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 5. (μερίσματα πληρωτέα, αποδοχές προσωπικού πληρωτέες ή οφειλόμενες, δικαιούχοι αμοιβών κ.λ.π.)

Λογαριασμός 54 «Υποχρεώσεις από φόρους - τέλη»

Στους υπολογαριασμούς του 54 παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας από φόρους και τέλη προς το Ελληνικό Δημόσιο, τους δήμους, τις κοινότητες και λοιπούς οργανισμούς δημοσίου δικαίου.

Στο λογαριασμό 54.00 «Φ.Π.Α.» παρακολουθείται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στις πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών.

Στο λογαριασμό 54.03 «φόροι - τέλη αμοιβών προσωπικού» πιστώνονται οι φόροι που παρακρατούνται από τις αποδοχές του προσωπικού και από τις αποζημιώσεις του λόγω απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία. Η πίστωση του λογαριασμού 54.03 γίνεται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 60 «αμοιβές και έξοδα προσωπικού». Ο λογαριασμός 54.03 χρεώνεται με τα ποσά που καταβάλλονται για την εξόφληση των σχετικών υποχρεώσεων.

Στο λογαριασμό 54.04 «φόροι - τέλη αμοιβών τρίτων» πιστώνονται οι φόροι και τα τέλη χαρτοσήμου που η οικονομική μονάδα παρακρατεί από τις αμοιβές τρίτων. Στον ίδιο λογαριασμό, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 61 «αμοιβές και έξοδα τρίτων» πιστώνονται οι φόροι και τα τέλη χαρτοσήμου που αναλογούν στις αμοιβές τρίτων, όταν δεν γίνεται παρακράτηση ή όταν γίνεται μερική παρακράτηση. Το αυτό ισχύει και για όλες τις άλλες περιπτώσεις παρακρατημένων φόρων και τελών.

Στο λογαριασμό 54.05 «φόροι - τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων», με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 63.03, πιστώνονται οι φόροι και τα τέλη των μεταφορικών μέσων.

Στο λογαριασμό 54.07 «φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών» καταχωρούνται, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, με χρέωση του λογαριασμού 88.08 «φόρος εισοδήματος», ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη της χρήσεως.

Λογαριασμός 55 «Ασφαλιστικοί οργανισμοί»

Στους υπολογαριασμούς του 55 παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας προς τους διάφορους ασφαλιστικούς οργανισμούς από εισφορές εργοδότου και κρατήσεις εργαζομένων.

Στο λογαριασμό 55.00 «Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων (ΙΚΑ)» παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας προς το ΙΚΑ.

Στο τέλος κάθε μισθοδοτικής περιόδου, με συνολικό ύψος των εισφορών εργοδότου και εργαζομένων που αναλογούν στις αποδοχές τις περιόδου αυτής, πιστώνεται ο υπολογαριασμός 55.00.00 «λογαριασμός τρέχουσας κινήσεως». Ο υπολογαριασμός αυτός χρεώνεται με τις καταβολές που γίνονται προς το Ι.Κ.Α.

Στους λογαριασμούς 55.01 «λοιπά ταμεία κύριας ασφαλίσεως» και 55.02 «επικουρικά ταμεία» παρακολουθούνται, κατά τρόπο ανάλογο με όσα καθορίζονται στην παραπάνω περίπτωση.

Λογαριασμός 56 «Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού»

Όπως οι μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού, έτσι και οι μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού εξυπηρετούν το σκοπό της αναμορφώσεως των λογαριασμών του ισολογισμού στο πραγματικό μέγεθός τους κατά την ημερομηνία λήξεως της χρήσεως.

Ειδικότερα, στους μεταβατικούς λογαριασμούς παθητικού καταχωρούνται τα έσοδα της επόμενης χρήσεως που προεισπράττονται και τα πληρωτέα έξοδα της κλειόμενης χρήσεως, που πραγματοποιούνται δηλαδή μέσα στη χρήση, δεν πληρώνονται όμως μέσα σ' αυτή, ούτε είναι δυνατή η πίστωσή τους σε προσωπικούς λογαριασμούς, επειδή δεν είναι απαραίτητα κατά το τέλος της χρήσεως.

Στο λογαριασμό 56.00 «έσοδα επόμενων χρήσεων», σε περίπτωση που δεν καταχωρούνται απευθείας σ' αυτόν, μεταφέρονται από τους οικείους λογαριασμούς εσόδων της ομάδας 7 όσα από αυτά δεν αφορούν την κλειόμενη, αλλά την επόμενη ή τις επόμενες χρήσεις.

Η ανάλυση του λογαριασμού 56.00 σε τριτοβάθμιους υπολογαριασμούς είναι αντίστοιχη των αναλύσεων των λογαριασμών εσόδων, στους οποίους μεταφέρονται τα κονδύλια που αφορούν τη νέα (επόμενη) χρήση, αμέσως μετά την έναρξη της.

Στο λογαριασμό 56.01 «έξοδα χρήσεως δεδουλευμένα (πληρωτέα)» καταχωρούνται με αντίστοιχη χρέωση των οικείων λογαριασμών εξόδων της ομάδας 6, τα έξοδα που ανήκουν στην κλειόμενη χρήση, αλλά δεν πληρώνονται μέσα σ’αυτή, και τα οποία, σύμφωνα π.χ. με τις σχετικές συμβάσεις δεν είναι στο τέλος της χρήσεως απαιτητά από τους δικαιούχους και για το λόγο αυτό δεν κρίνεται ορθό ή σκόπιμο να φέρονται σε πίστωση των οικείων λογαριασμών υποχρεώσεων.

Στο λογαριασμό 56.02 «αγορές υπό τακτοποίηση» παρακολουθούνται οι υπό τακτοποίηση αγορές αγαθών σε περίπτωση που το τιμολόγιο ή τα λοιπά δικαιολογητικά αγοράς δεν περιέχονται στην οικονομική μονάδα κατά την παραλαβή των αγαθών.

Στο λογαριασμό 56.03 «εκπτώσεις επί πωλήσεων χρήσεως υπό διακανονισμό» καταχωρούνται, με αντίστοιχη χρέωση των οικείων υπολογαριασμών των 70 - 73, οι εκπτώσεις επί πωλήσεων που δικαιούνται οι πελάτες της οικονομικής μονάδας, για τις οποίες, κατά το κλείσιμο το ισολογισμού, δεν είναι γνωστό το ακριβές τους ύψος και από το λόγο αυτό δεν είναι δυνατή ή δεν κρίνεται σκόπιμη η πίστωση των λογαριασμών των πελατών. Οι εκπτώσεις αυτές, όταν κατά την επόμενη χρήση οριστικοποιούνται, μεταφέρονται από το λογαριασμό 56.03 στους οικείους προσωπικούς λογαριασμούς των δικαιούχων πελατών

Αναλυτική καταχώρηση στην απογραφή

Οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις και οι μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού αναγράφονται αναλυτικά στην απογραφή όπως και τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία.

Πληροφορίες στο προσάρτημα σχετικές με τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις και τους μεταβατικούς λογαριασμούς

Οι πληροφορίες που παρέχονται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων σχετικές με τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις και τους μεταβατικούς λογαριασμούς του παθητικού είναι οι εξής:

Α)Υποχρεώσεις καλυπτόμενες με εμπράγματες ασφάλειες

Β) Ανάλυση των κονδυλίων του λογαριασμού «Έσοδα χρήσεως δεδουλευμένα»

ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ

Περιεχόμενο και εννοιολογικοί προσδιορισμοί

Στην ομάδα 6 απεικονίζονται και παρακολουθούνται κατ' είδος τα έξοδα που αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως (οργανικά), καθώς επίσης και οι ετήσιες επιβαρύνσεις για τη διενέργεια αποσβέσεων και προβλέψεων που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος.

Στους λογαριασμούς της ομάδας 6 δεν καταχωρούνται:

Α. Ποσά που αφορούν επενδύσεις ή τοποθετήσεις. Τα ποσά αυτά καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς των ομάδων 1 και 3, με εξαίρεση εκείνα που αφορούν τις ιδιοκατασκευές και λαμβάνονται υπόψη κατά την κοστολόγησή τους, οπότε με τα σχετικά ποσά χρεώνονται οι οικείοι λογαριασμοί της ομάδας 1, με πίστωση του λογαριασμού 78.00 «ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων»

Β. Ποσά που αφορούν ζημιές και έξοδα εξαιρετικού χαρακτήρα, τα οποία καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 81 «έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα».

Γ. Ποσά που αφορούν ζημιές και έξοδα προηγούμενων χρήσεων, τα οποία καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 82 «έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων».

Δ. Ποσά προβλέψεων που δεν αφορούν άμεσα την εκμετάλλευση, τα οποία καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 83 «προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους».

Ε. Ποσά που αφορούν φόρο εισοδήματος επί των αδιανέμητων κερδών της χρήσεως, τα οποία, σαν αφαιρετικά στοιχεία των αποτελεσμάτων χρήσεως, καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 88.08 «φόρος εισοδήματος».

Στ. Τα υπολογιστικά ή τεκμαρτά έξοδα (π.χ. τόκοι ιδίων κεφαλαίων, αμοιβή επιχειρηματία στις προσωπικές εταιρείες και ατομικές επιχειρήσεις, αυτασφάλιστρα), τα οποία δεν συνδέονται με εκταμίευση και δεν λογιστικοποιούνται στο χρηματοοικονομικό κύκλωμα της γενικής λογιστικής.

Αν κατά το χρόνο που γίνονται οι εγγραφές καταχωρήσεως των εξόδων δεν είναι γνωστός ο χαρακτήρας ή ο προορισμός τους, τα ποσά των εξόδων αυτών είναι δυνατό να καταχωρούνται προσωρινά στους λογαριασμούς της ομάδας 6 και από αυτούς, είτε περιοδικά μέσα στη χρήση, είτε στο τέλος της κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, να μεταφέρονται στους λογαριασμούς στους οποίους πραγματικά ανήκουν (δηλαδή στους λογαριασμούς του ενεργητικού ή στους λογαριασμούς της ομάδας 8).

Ο τρόπος διορθώσεως των λογαριασμών εξόδων της ομάδας 6, που περιγράφεται στην πιο πάνω περίπτωση δεν εφαρμόζεται στις ακόλουθες δύο περιπτώσεις:

Στην περίπτωση που τα έξοδα αφορούν κατασκευές ή βελτιώσεις παγίων στοιχείων, των οποίων το κόστος προσδιορίζεται από τους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως της ομάδας 9 ή, αν δεν λειτουργεί η λογιστική αυτή, εξωλογιστικά με υπολογισμούς που βασίζονται σε λογιστικά στοιχεία. Στην περίπτωση αυτή οι διορθωτικές εγγραφές των εξόδων γίνονται με πίστωση του λογαριασμού 78.00 «ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων» και χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 1.

Σε περιπτώσεις που η οικονομική μονάδα καταλογίζει σε βάρος τρίτων έξοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τους, όπως π.χ. έξοδα εκτυπώσεως εντύπων ή γραφική ύλη, τα οποία για οποιοδήποτε λόγο έχουν καταχωρηθεί στους οικείου λογαριασμούς της ομάδας 6, τα αντίστοιχα ποσά μπορούν να μεταφέρονται σε αντιλογισμό στη χρέωση των οικείων λογαριασμών των τρίτων.

Τακτοποίηση λογαριασμών εξόδων στο τέλος της χρήσεως

Τα υπόλοιπα των λογαριασμών της ομάδας 6, στο τέλος της χρήσεως, μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως». Σε περίπτωση που οι λογαριασμοί εξόδων περιλαμβάνουν και προπληρωμένα ποσά εξόδων που αφορούν επόμενες χρήσεις ή σε περίπτωση που οι λογαριασμοί αυτοί δεν περιλαμβάνουν ποσά δεδουλευμένων εξόδων, επειδή θα πληρωθούν κατά τις επόμενες χρήσεις, πριν από τη μεταφορά των υπολοίπων τους στο λογαριασμό 80.00 γίνονται εγγραφές τακτοποιήσεως, έτσι ώστε τα υπόλοιπα αυτά να απεικονίζουν το ακριβές ύψος όλων των δεδουλευμένων εξόδων εκμεταλλεύσεως της χρήσεως που κλείνει. Οι εγγραφές τακτοποιήσεως της προηγούμενης περιπτώσεως γίνονται με τη βοήθεια μεταβατικών λογαριασμών ενεργητικού (λογαριασμός 36) και παθητικού (λογαριασμός 56).

Λογαριασμός 60 «Αμοιβές και έξοδα προσωπικού»

Στο λογαριασμό 60 καταχωρούνται όλα τα έξοδα της οικονομικής μονάδας που προκύπτουν από την απασχόληση προσωπικού της, το οποίο συνδέεται με αυτή με σύμβαση μισθώσεως εργασίας.

Λογαριασμός 61 «Αμοιβές και έξοδα τρίτων»

Στους υπολογαριασμούς του 61 καταχωρούνται οι αμοιβές που λογίζονται από την οικονομική μονάδα για εργασίες τρίτων, οι οποίοι δεν συνδέονται με αυτή, με σχέση εξαρτημένης εργασίας.

Λογαριασμός 62 «Παροχές τρίτων»

Στους υπολογαριασμούς του 62 καταχωρούνται : α) τα αντίτιμα των παροχών κοινής ωφέλειας, β)τα ενοίκια μισθώσεως πάγιων στοιχείων, εκτός από εκείνα που αφορούν στέγαση προσωπικού, τα οποία καταχωρούνται στο λογαριασμό 60.02.01 «έξοδα στεγάσεως», γ) τα κάθε μορφής ασφάλιστρα, εκτός από εκείνα που αφορούν ασφάλειες προσωπικού και καταχωρούνται στο λογαριασμό 60.02.06 «ασφάλιστρα προσωπικού», καθώς και εκείνα που αφορούν ασφάλειες μεταφοράς των εργαζόμενων ειδών, τα οποία καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 32 «παραγγελίες στο εξωτερικό» ή σε λογαριασμούς αποθεμάτων της ομάδας 2 ή πάγιων στοιχείων της ομάδας 1, δ) τα κάθε είδους αποθήκευτρα, ε) το κόστος επισκευής και συντηρήσεως πάγιων και λοιπών στοιχείων ενεργητικού, που γίνονται από τρίτους και στ) οι κάθε είδους παροχές τρίτων που δεν υπάγονται σε έναν από τους υπολογαριασμούς του 62.

Λογαριασμός 63 «Φόροι - Τέλη»

Στους υπολογαριασμούς του 63 καταχωρούνται όλοι οι φόροι και τα τέλη που βαρύνουν την οικονομική μονάδα.

Στους υπολογαριασμούς του 63 δεν καταχωρούνται οι ακόλουθοι φόροι - τέλη:

- Ο φόρος εισοδήματος, ο οποίος σαν αφαιρετικό στοιχείο των ετήσιων κερδών, καταχωρείται στο λογαριασμό 88.08 «φόρος εισοδήματος», εκτός αν πρόκειται για ποσά παρακρατημένου και μη συμψηφιζόμενου φόρου εισοδήματος, τα οποία καταχωρούνται στο λογαριασμό 63.00 «φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος».
- Οι φόροι προηγούμενων χρήσεων, οι οποίοι καταχωρούνται στο λογαριασμό 82.00 «έξοδα προηγούμενων χρήσεων».
- Οι φορολογικές ποινές και τα πρόστιμα, που καταχωρούνται στο λογαριασμό 81.00.00 «φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις».
- Το χαρτόσημο συμβάσεων, δανείων και χρηματοδοτήσεων, που καταχωρούνται στο λογαριασμό 65.07 «χαρτόσημο συμβάσεων, δανείων και χρηματοδοτήσεων».

- Οι δασμοί και γενικά οι φόροι επί των αγορών, οι οποίοι καταχωρούνται στους λογαριασμούς αποθεμάτων της ομάδας 2, όταν αφορούν αγορές αποθεμάτων, και στους λογαριασμούς της ομάδας 1, όταν αφορούν αγορές παγίων στοιχείων.

Λογαριασμός 64 «Διάφορα έξοδα»

Στους υπολογαριασμούς του 64 καταχωρούνται όλα τα κατ' είδος οργανικά έξοδα που δεν καταχωρούνται σε οποιοδήποτε άλλο λογαριασμό της ομάδας 6.

Λογαριασμός 65 «Τόκοι και συναφή έξοδα»

Στο λογαριασμό 65 καταχωρούνται οι τόκοι και τα συναφή με αυτούς έξοδα που αναφέρονται στο χρηματοοικονομικό κύκλωμα της οικονομικής μονάδας. Στους λογαριασμού τόκων (65.00 - 65.06) καταχωρούνται, εκτός από τους τόκους, και οι προμήθειες που συνυπολογίζονται με αυτούς, καθώς και τα κάθε είδους παρεπόμενα με αυτούς έξοδα (π.χ. φόροι, χαρτόσημο τόκων).

Λογαριασμός 66 «Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος»

Στο λογαριασμό 66 καταχωρούνται οι αποσβέσεις στοιχείων του πάγιου ενεργητικού που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος της οικονομικής μονάδας, δηλαδή στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται οι τακτικές αποσβέσεις που προβλέπονται από τη νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά. Οι αποσβέσεις αυτές υπολογίζονται σύμφωνα με όσα καθορίζονται στις προηγούμενες παρ. 1.4 και 2.5.

Οι αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος της οικονομικής μονάδας (πρόσθετες) καταχωρούνται στους αντίστοιχους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του 85 «μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων», με πίστωση των αυτών αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 1 (10.99, 11.99, 12.99, 13.99, 14.99 και 16.99).

Λογαριασμός 68 «Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως»

Στους υπολογαριασμούς του 68 καταχωρούνται οι προβλέψεις που γίνονται από την οικονομική μονάδα για κινδύνους εκμεταλλεύσεως.

Πληροφορίες στο προσάρτημα σχετικές με τα οργανικά έξοδα

Οι πληροφορίες που παρέχονται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων σχετικές με τα οργανικά έξοδα είναι οι εξής:

Α) Αμοιβές μελών οργάνων διοικήσεως και διευθύνσεως της εταιρείας.

Β) Μέσος όρος του απασχοληθέντος κατά τη διάρκεια της χρήσης προσωπικού και κατηγορίες αυτού με το συνολικό κόστος τους.

ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤ’ΕΙΔΟΣ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

Περιεχόμενο και εννοιολογικοί προσδιορισμοί

Στην ομάδα 7 απεικονίζονται και παρακολουθούνται κατ’ είδος τα οργανικά έσοδα .Στους λογαριασμούς της ομάδας 7 δεν καταχωρούνται:

1. Κονδύλια που δε συνιστούν έσοδα.
2. Έκτακτα και ανόργανα έσοδα, καθώς και έκτακτα κέρδη, τα οποία παρακολουθούνται στους λογαριασμούς της ομάδας 8.

Στους λογαριασμούς της ομάδας 7 απεικονίζονται και παρακολουθούνται οι εξής ειδικότερες κατηγορίες εσόδων :

1. Τα έσοδα από την πώληση υλικών αγαθών ή υπηρεσιών που συνιστούν το κύριο αντικείμενο της εκμεταλλεύσεως(κύκλος εργασιών ή τζίρος)
2. Τα έσοδα από επιχορηγήσεις και από διάφορες άλλες αιτίες που έχουν σχέση με τη δραστηριότητα των πωλήσεων.
3. Τα έσοδα από παρεπόμενες ασχολίες.
4. Τα έσοδα κεφαλαίων (συμμετοχών, χρεογράφων και τόκων).

5. Η αξία του κόστους των ιδιοπαραγόμενων παγίων στοιχείων που χρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα, καθώς και η αξία βελτιώσεως των στοιχείων αυτών.
6. Οι χρησιμοποιημένες προβλέψεις για την κάλυψη εξόδων εκμεταλλεύσεως.

- Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί της ομάδας 7 αναπτύσσονται σε δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους και αναλυτικότερους υπολογαριασμούς σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας, εκτός από τους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς που προβλέπονται ως υποχρεωτικοί από το Σχέδιο Λογαριασμών.
- Κατά την ανάπτυξη λογαριασμών πωλήσεων οι οικονομικές μονάδες είναι υποχρεωμένες να προβλέψουν λογαριασμούς για τη διάκρισή τους σε πωλήσεις εσωτερικού και πωλήσεις εξωτερικού..

Τακτοποίηση λογαριασμών εσόδων στο τέλος της χρήσεως

- Τα υπόλοιπα των λογαριασμών της ομάδας 7 , στο τέλος της χρήσεως, μεταφέρονται στην πίστωση του λογαριασμού 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως.
- Σε περίπτωση που οι λογαριασμοί εσόδων περιλαμβάνουν και ποσά εσόδων που αφορούν επόμενες χρήσεις, επειδή έχουν προεισπραχθεί, ή σε περίπτωση που οι λογαριασμοί αυτοί δεν περιλαμβάνουν ποσά δεδουλευμένων εσόδων, επειδή η είσπραξή τους θα πραγματοποιηθεί στις επόμενες χρήσεις, πριν από τη μεταφορά των υπολοίπων στο λογαριασμό 80.00 γίνονται εγγραφές τακτοποιήσεως, έτσι ώστε τα υπόλοιπα αυτά να απεικονίζουν το ακριβές ύψος όλων των δεδουλευμένων εσόδων εκμεταλλεύσεως της χρήσεως που κλείνει.
- Οι εγγραφές τακτοποιήσεως της προηγούμενης περιπτώσεως γίνονται με τη βοήθεια Μ.Λ.Ε.(λογ.36) και Μ.Λ.Π.(λογ.56).

Λογαριασμός 70 «Πωλήσεις εμπορευμάτων»

- Στο λογαριασμό 70 παρακολουθούνται οι πωλήσεις των εμπορευμάτων της οικονομικής μονάδας. Ο λογαριασμός αυτός αντιστοιχεί στο λογαριασμό 20 των αποθεμάτων και λειτουργεί σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στις παρακάτω περιπτώσεις.
- Το αντίτιμο της πωλήσεως είναι έσοδο από τη στιγμή που η πώληση θεωρείται πραγματοποιημένη.
- Η πώληση θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκε αφότου το εμπόρευμα εξάγεται από την αποθήκη και παραδίδεται στον αγοραστή ή ταξιδεύει για λογαριασμό του ή, κατά περίπτωση, αφότου η υπηρεσία παρέχεται στον πελάτη.
- Το αντίτιμο από πωλήσεις που έχουν συνομολογηθεί χωρίς να πραγματοποιημένες, σύμφωνα με τα παραπάνω, δεν θεωρείται έσοδο.
- Το αντίτιμο από πωλήσεις που πραγματοποιούνται με τη συμφωνία το εμπόρευμα να παραμείνει στην αποθήκη του πωλητή προς φύλαξη για λογαριασμό του αγοραστή , είναι έσοδο.

- Η αξία των επιστροφών πωλήσεων καταχωρείται στη χρέωση των λογαριασμών πωλήσεων. Αν η οικονομική μονάδα επιθυμεί να παρακολουθεί ιδιαίτερα την αξία επιστροφών, έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιεί το δευτεροβάθμιο λογαριασμό 70.95 «επιστροφές πωλήσεων» ή τριτοβάθμιους λογαριασμούς, τους οποίους αναπτύσσει σύμφωνα με τις ανάγκες της κάτω από κάθε δευτεροβάθμιο με τον οποίο παρακολουθούνται οι πωλήσεις κάθε κατηγορίας εμπορευμάτων.
- Σε περίπτωση χρησιμοποιήσεως του λογαριασμού 70.95, η ανάπτυξη του σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς γίνεται κατά τρόπο που να προκύπτουν οι επιστροφές πωλήσεων για κάθε κατηγορία εμπορευμάτων.
- Ο εκπτώσεις πωλήσεων είναι μειώσεις της τιμής πωλήσεως, οι οποίες δεν περιλαμβάνονται στα τιμολόγια πωλήσεως εμπορευμάτων για τα οποία χορηγείται η έκπτωση.

- **Ανάλογα με την αιτία για την οποία χορηγούνται, οι εκπτώσεις διακρίνονται στις ακόλουθες κατηγορίες:**

1. Εκπτώσεις για διαφορές στην ποιότητα των πωλημένων εμπορευμάτων σε σύγκριση με τη συμφωνημένη.
2. Εκπτώσεις τζίρου , οι οποίες χορηγούνται στο τέλος της συμφωνημένης περιόδου, επειδή έχει υπερκαλυφθεί το όριο ή τα όρια πωλήσεων που καθορίζονται ως στόχοι.
3. Εκπτώσεις που αντικαθιστούν τις ποινικές ρήτρες , όταν παρατηρούνται καθυστερήσεις παραδόσεων ή δεν τηρούνται άλλοι όροι της συμφωνίας.
4. Ταμειακές εκπτώσεις ή εκπτώσεις προεξοφλητικού διακανονισμού, οι οποίες χορηγούνται σε περιπτώσεις πωλήσεων «τοις μετρητοίς».

- Οι εκπτώσεις πωλήσεων, σαν μειωτικό στοιχείο εσόδων, καταχωρούνται στη χρέωση των αντίστοιχων λογαριασμών πωλήσεων. Αν τούτο δεν είναι εφικτό ή αν η οικονομική μονάδα επιθυμεί να παρακολουθεί τις εκπτώσεις χωριστά, έχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιεί το δευτεροβάθμιο λογαριασμό 70.98 «εκπτώσεις πωλήσεων» ή τριτοβάθμιους λογαριασμούς, τους οποίους αναπτύσσει σύμφωνα με τις ανάγκες της κάτω από κάθε δευτεροβάθμιο με τον οποίο παρακολουθούνται οι πωλήσεις κάθε κατηγορίας εμπορευμάτων.
- Σε περίπτωση χρησιμοποιήσεως του λογαριασμού 70.98, η ανάπτυξη του σε τριτοβαθμίους λογαριασμούς γίνεται κατά τρόπο που να προκύπτουν οι εκπτώσεις πωλήσεων για κάθε κατηγορία εμπορευμάτων, έτσι ώστε οι εκπτώσεις αυτές να επιβαρύνουν τα μεικτά αποτελέσματα της αντίστοιχης κατηγορίας. Αν η διάκριση των εκπτώσεων κατά κατηγορίες εμπορευμάτων είναι αδύνατη, οι εκπτώσεις αυτές επιβαρύνουν τα συνολικά μεικτά αποτελέσματα εμπορευμάτων.(λογ.70)

- Με την αξία των πραγματοποιούμενων πωλήσεων, που προκύπτει από τα τιμολόγια ή δελτία λιανικής πωλήσεως (Δ.Λ.Π.) που εκδίδονται, πιστώνονται οι οικείοι υπολογαριασμοί πωλήσεων του 70, με χρέωση των λογαριασμών πελατών(λογ.30) ή των λογαριασμών χρηματικών διαθεσίμων(λογ.38).
- Ο λογαριασμός του πελάτη ή των χρηματικών διαθεσίμων χρεώνεται με το συνολικό ποσό του παραστατικού (τιμολογίου ή Δ.Λ.Π.), δηλαδή με την αξία των πωλημένων εμπορευμάτων, μειωμένη κατά την έκπτωση που αναγράφεται στο παραστατικό και αυξημένη κατά το Φ.Π.Α. ή άλλο φόρο καταναλώσεως (όταν επιβάλλεται τέτοιος φόρος), και τα έξοδα αποστολής, όταν τα τελευταία βαρύνουν τον πελάτη αναγράφονται στο παραστατικό
- Στην πίστωση των οικείων υπολογαριασμών πωλήσεων του 70 καταχωρείται η τιμολογιακή αξία των πωλημένων, μειωμένη κατά την έκπτωση που αναγράφεται στο παραστατικό, χωρίς τον τυχόν Φ.Π.Α., που καταχωρείται στην πίστωση του λογαριασμού 54.00, χωρίς οποιοσδήποτε φόρος, τέλος ή εισφορά που εισπράττονται από την οικονομική μονάδα για λογαριασμό του Δημοσίου ή τρίτου και που καταχωρούνται στην πίστωση των οικείων λογαριασμών του 54 «υποχρεώσεις από φόρους-τέλη» και χωρίς τα τυχόν τιμολογημένα έξοδα αποστολής, που καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 75.10 «εισπραττόμενα έξοδα αποστολής αγαθών».

- Σε περιπτώσεις που η οικονομική μονάδα , κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, έχει πραγματοποιήσει την εξαγωγή των πωλημένων εμπορευμάτων από τις αποθήκες της και τα έχει παραδώσει στον αγοραστή και τα έχει φορτώσει και ταξιδεύουν για λογαριασμό του, χωρίς για διάφορους λόγους , να έχει εκδώσει παραστατικό, χρεώνεται ο μεταβατικός λογαριασμός 36.01 «έσοδα χρήσεως εισπρακτέα», με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών πωλήσεων του 70.
- Κατά τη χρήση που ακολουθεί, όταν εκδίδεται το παραστατικό πωλήσεως, χρεώνεται ο λογαριασμός το πελάτη, με πίστωση του λογαριασμού 36.01.
- Σε περιπτώσεις που εκδίδονται παραστατικά πωλήσεως πρίν από την εξαγωγή των πωλημένων εμπορευμάτων από την αποθήκη και την παράδοσή τους στον αγοραστή, η αξία των παραστατικών αυτών δεν καταχωρείται στους οικείους υπολογαριασμούς πωλήσεων του 70.Τα παραστατικά αυτά ακυρώνονται στο τέλος της χρήσεως, αν μέχρι την ημέρα λήξεως της τα εμπορεύματα δεν παραδοθούν στον αγοραστή ή δεν φορτωθούν για λογαριασμό του.

- **Λογαριασμός 71 «πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών»**

Στο λογαριασμό 71 παρακολουθούνται οι πωλήσεις έτοιμων και ημιτελών προϊόντων της οικονομικής μονάδας. Ο λογαριασμός αυτός ο οποίος αντιστοιχεί στο λογαριασμό 21 των αποθεμάτων σύμφωνα με όσα καθορίζονται για το λογαριασμό 70.

- **Λογαριασμός 72 «πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού»**

Στο λογαριασμό 72 παρακολουθούνται τα έσοδα της οικονομικής μονάδας από τις πωλήσεις:

1. Των υποπροϊόντων και υπολειμμάτων.
2. Των πρώτων και βοηθητικών υλών-υλικών συσκευασίας
3. Των αναλώσιμων υλικών
4. Των ανταλλακτικών παγίων στοιχείων
5. Των ειδών συσκευασίας
6. Του άχρηστου υλικού

- **Λογαριασμός 73 «Πωλήσεις υπηρεσιών («Έσοδα από παροχή υπηρεσιών)»**

  Στο λογαριασμό 73 παρακολουθούνται τα έσοδα της οικονομικής μονάδας από την πώληση υπηρεσιών σε τρίτους, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές υπάγονται στις κύριες δραστηριότητές της. Στην αντίθετη περίπτωση, τα έσοδα αυτά καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 75 «έσοδα παρεπόμενων ασχολιών».

- Ο λογαριασμός 73 λειτουργεί σύμφωνα με όσα καθορίζονται για το λογαριασμό 70.

- **Λογαριασμός 74 «Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων»**

  Στο λογαριασμό 74 παρακολουθούνται τα έσοδα που πραγματοποιεί η οικονομική μονάδα από επιχορηγήσεις του Κράτους, από συμμετοχή του κρατικού προϋπολογισμού και των προϋπολογισμών διαφόρων Οργανισμών στο κόστος της και από διάφορες άλλες αιτίες.

- **Λογαριασμός 75 «Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών»**

Στο λογαριασμό 75 παρακολουθούνται τα έσοδα που πραγματοποιεί η οικονομική μονάδα από παρεπόμενες ασχολίες, δηλαδή εκείνα που προέρχονται από παρεπόμενες δραστηριότητές της, σε σχέση με το κύριο αντικείμενό της. Αν μια από τις δραστηριότητες που προκαλούν άλλα έσοδα, εκτός από πωλήσεις ή έσοδα κεφαλαίων, συνιστά το κύριο αντικείμενο της οικονομικής μονάδας, τα έσοδα που προκύπτουν από τη δραστηριότητα αυτή καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 73 «πωλήσεις υπηρεσιών» και όχι στο λογαριασμό 75.

- **Λογαριασμός 76 «Έσοδα κεφαλαίων»**

Στο λογαριασμό 76 παρακολουθούνται τα έσοδα που πραγματοποιεί η οικονομική μονάδα από τοποθετήσεις κεφαλαίων της σε συμμετοχές και χρεόγραφα και από δανεισμούς προς τρίτους. Τα έσοδα αυτά , αν προέρχονται από δραστηριότητα ή δραστηριότητες που συνιστούν το κύριο αντικείμενο απασχολήσεως της οικονομικής μονάδας (π.χ. εταιρίες αμοιβαίων κεφαλαίων ή Τράπεζες), καταχωρούνται στο λογαριασμό 73 ή και σε άλλους λογαριασμούς της ομάδας 7 (70-72), των οποίων οι τίτλοι τροποποιούνται σύμφωνα με τις ανάγκες της μονάδας.

- **Λογαριασμός 78 «Ιδιοπαραγωγή παγίων και χρησιμοποιημένες προβλέψεις εκμεταλλεύσεως»**

  Ο λογαριασμός 78.00 «Ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων» πιστώνεται, με χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 1, με το κόστος παραγωγής των παγίων στοιχείων που κατασκευάζονται ή δημιουργούνται από την οικονομική μονάδα με δικά της μέσα και για δική της χρήση, καθώς και με το κόστος βελτιώσεως των παγίων στοιχείων. Το κόστος αυτό προσδιορίζεται από τους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως της ομάδας 9 ή, αν δεν λειτουργεί η λογιστική αυτή, εξολογιστικά με υπολογισμούς που βασίζονται σε λογιστικά στοιχεία.

- **Λογαριασμός 81 «Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα»**

  Στο λογαριασμό 81 καταχωρούνται κατ' είδος τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα και έσοδα της χρήσεως, καθώς και τα αποτελέσματα που πραγματοποιούνται από εξαιρετικές πράξεις και εργασίες.

- **Λογαριασμός 82 «Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων»**

  Στο λογαριασμό 82 καταχωρούνται κατ' είδος τα έσοδα και τα έξοδα που πραγματοποιούνται μέν μέσα στη χρήση, ο χρόνος όμως και τα αίτια δημιουργίας τους ανάγονται σε δραστηριότητες προηγούμενων χρήσεων.

- **Πληροφορίες στο προσάρτημα σχετικές με τα οργανικά έσοδα καθώς και τα ανόργανα έσοδα και έξοδα.**

  Οι πληροφορίες που παρέχονται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων σχετικές με τα οργανικά έσοδα καθώς και τα ανόργανα έσοδα και έξοδα είναι οι εξής:

a) Ανάλυση του κύκλου εργασιών κατά κατηγορίες δραστηριότητας και γεωγραφικές αγορές

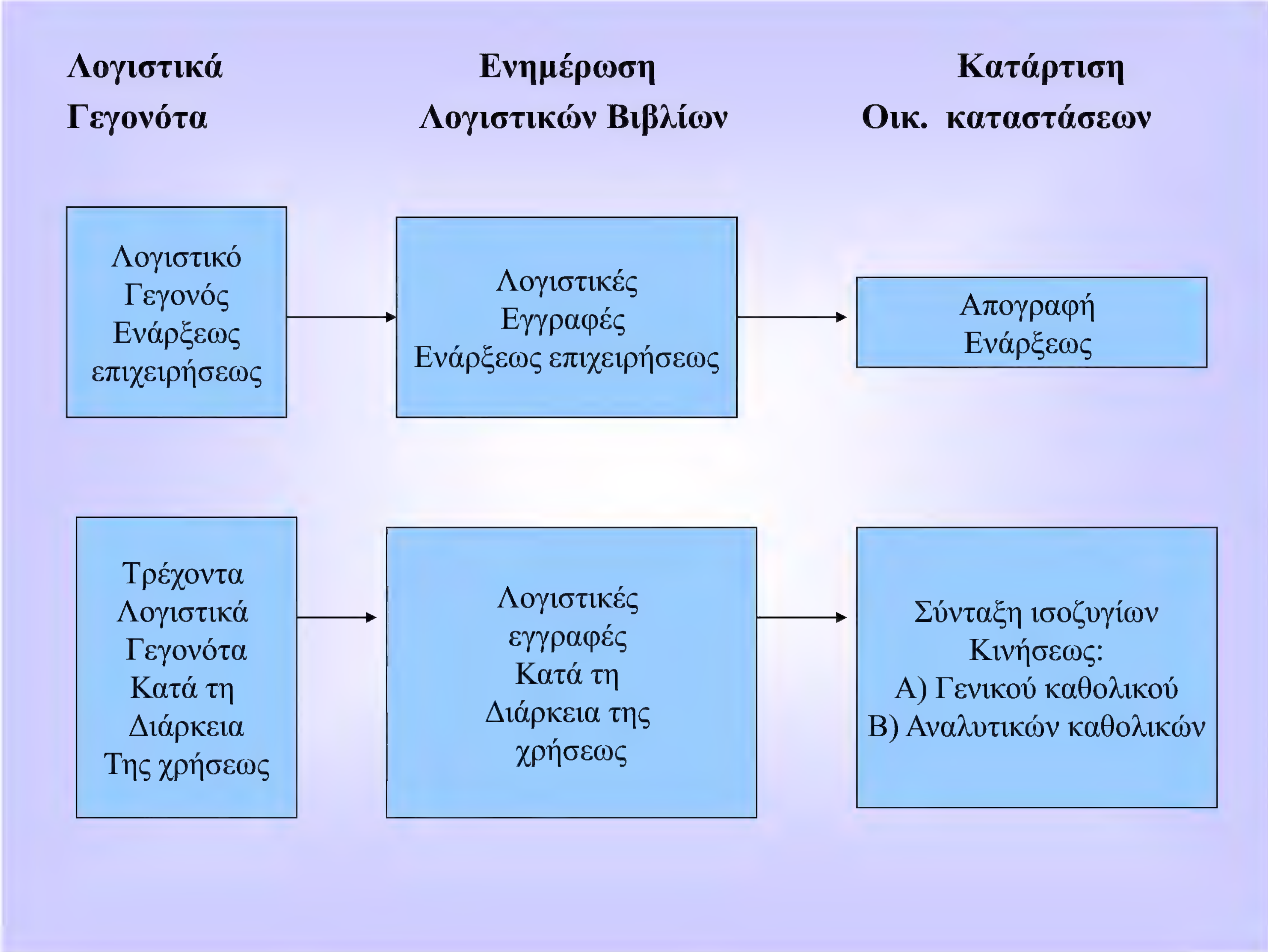
b) Ανάλυση των εκτάκτων και ανοργάνων εσόδων – εξόδων καθώς και των εσόδων προηγουμένων χρήσεων.

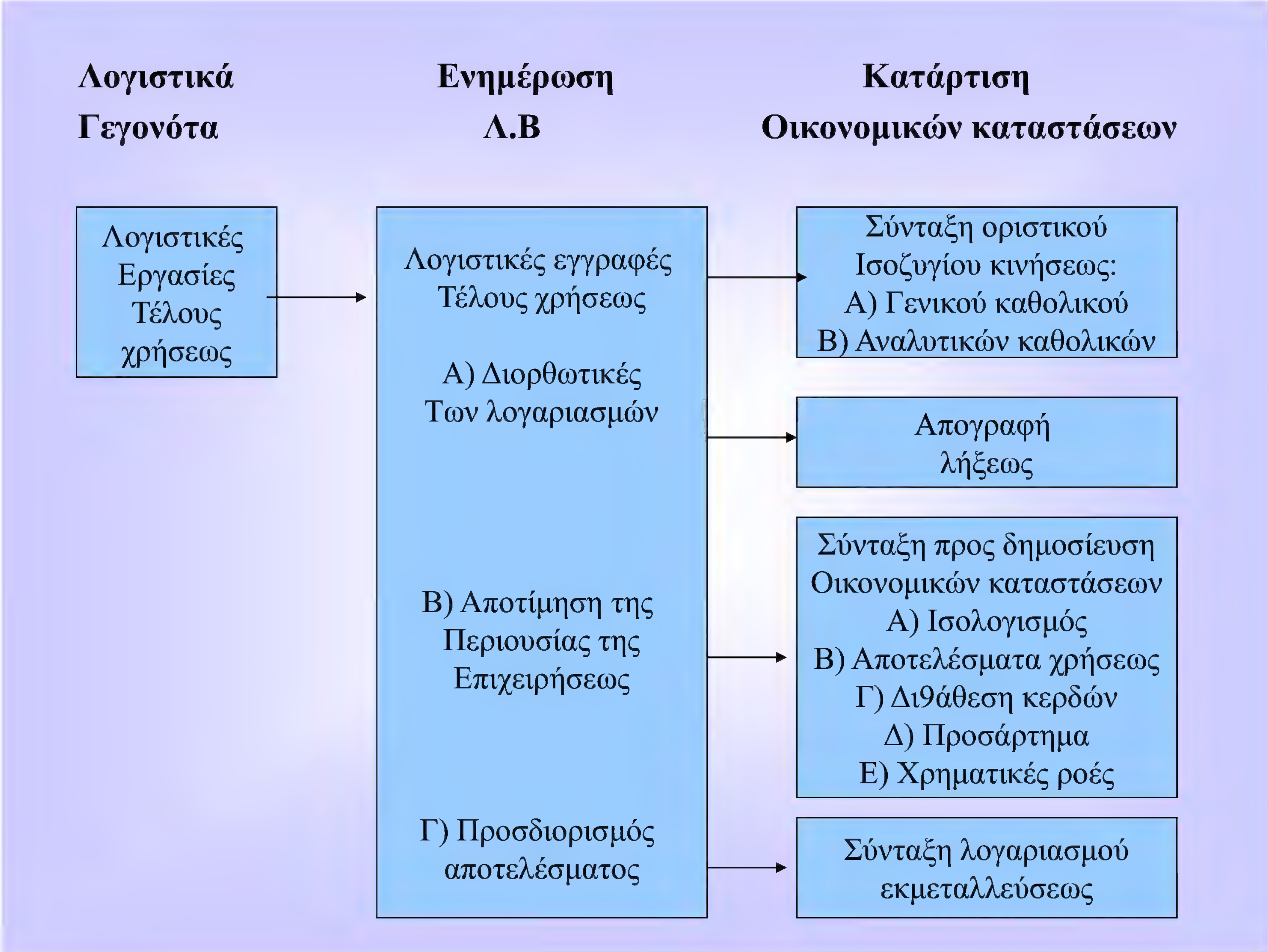
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΕΩΣ

Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΕΩΣ

❖ Οι λογιστικές εργασίες τέλους χρήσεως περιλαμβάνουν:

1. Την απογραφή της επαγγελματικής περιουσίας.
2. Την σύνταξη των λογιστικών εγγραφών προσαρμογής των υπολοίπων των λογαριασμών τέλους χρήσεως προς τα δεδομένα της απογραφής και αποσβέσεων της αξίας κτήσεως των παγίων.
3. Τον προσδιορισμό αρχικά του αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως και , εν συνεχεία , του ανόργανου αποτελέσματος, καθώς και του αποτελέσματος χρήσεως.
4. Τη διάθεση και φορολογία του αποτελέσματος χρήσεως.
5. Τη σύνταξη οριστικών ισοζυγίων τέλους χρήσεως (γενικών και αναλυτικών καθολικών).
6. Τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων τέλους χρήσεως και την έγκριση αυτών από τη διοίκηση της επιχείρησης.
7. Τη δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων.


Λογιστικά
Γεγονότα
Ενημέρωση
Λογιστικών Βιβλίων
Κατάρτιση
Οικ. καταστάσεων
Λογιστικό
Γεγονός
Ενάρξεως
επιχειρήσεως
Λογιστικές
Εγγραφές
Ενάρξεως επιχειρήσεως
Απογραφή
Ενάρξεως
Τρέχοντα
Λογιστικά
Γεγονότα
Κατά τη
Διάρκεια
Της χρήσεως
Λογιστικές
εγγραφές
Κατά τη
Διάρκεια της
χρήσεως
Σύνταξη ισοζυγίων
Κινήσεως:
A) Γενικού καθολικού
B) Αναλυτικών καθολικών


Λογιστικά
Γεγονότα
Ενημέρωση
Λ.Β
Κατάρτιση
Οικονομικών καταστάσεων
Λογιστικές Εργασίες Τέλους χρήσεως
Λογιστικές εγγραφές Τέλους χρήσεως
Α) Διορθωτικές Των λογαριασμών
Β) Αποτίμηση της Περιουσίας της Επιχειρήσεως
Γ) Προσδιορισμός αποτελέσματος
Σύνταξη οριστικού Ισοζυγίου κινήσεως:
Α) Γενικού καθολικού
Β) Αναλυτικών καθολικών
Απογραφή λήξεως
Σύνταξη προς δημοσίευση Οικονομικών καταστάσεων
Α) Ισολογισμός
Β) Αποτελέσματα χρήσεως
Γ) Διάθεση κερδών
Δ) Προσάρτημα
Ε) Χρηματικές ροές
Σύνταξη λογαριασμού εκμεταλλεύσεως

Λογιστικές εργασίες τέλους χρήσεως σχετικές με τη φυσική απογραφή και αποτίμηση των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων

❖ **Αρχές αποτιμήσεως**

- ✓ **Αρχή της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής**
- ✓ **Αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας της επιχειρήσεως (ή αρχή του going concern)**
- ✓ **Αρχή της πάγιας εφαρμογής των μεθόδων αποτίμησης**
- ✓ **Αρχή της συντηρητικότητας**
- ✓ **Αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων**
- ✓ **Αρχή της χωριστής αποτιμήσεως των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού**
- ✓ **Αρχή της συμφωνίας του ισολογισμού ανοίγματος με τον ισολογισμό κλεισίματος της προηγούμενης χρήσεως**

- **Ενσώματες ακινητοποιήσεις**

Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις αποτιμούνται στο κόστος κτήσεως ή στην αναπροσαρμοσμένη με βάση ειδική διάταξη νόμου αξία πλέον τις προσθήκες και βελτιώσεις μείον τις αποσβέσεις αυτών. Σε περίπτωση υποτίμησης ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου σχηματίζεται ανάλογη πρόβλεψη ώστε η αποτίμηση του στοιχείου αυτού να γίνεται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής και της υποτιμημένης τρέχουσας τιμής του.

- **Ασώματες ακινητοποιήσεις**

Οι ασώματες ακινητοποιήσεις αποτιμούνται στο κόστος κτήσεως πλέον προσθήκες και βελτιώσεις μείον τις αποσβέσεις αυτών. Σε περίπτωση υποτίμησης του ασώματου περιουσιακού στοιχείου ισχύουν τα αναφερόμενα για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις.

- **Έξοδα πολυετούς απόσβεσης**

Αποτιμούνται στο κόστος κτήσεως. Στα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως περιλαμβάνονται μόνον έξοδα τα οποία επιτρέπεται από την ισχύουσα νομοθεσία να εμφανίζονται στο ενεργητικό του ισολογισμού.

- **Συμμετοχές στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων**

Φυσική καταμέτρηση ή έγγραφη επαλήθευση από τράπεζες, χρηματιστηριακές , αποθετήριο, όπου οι άνω συμμετοχές βρίσκονται στα χέρια τους . Αποτίμηση στην κατ' είδος μικρότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρεχούσης.

- **Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις**

Φυσική καταμέτρηση και έγγραφη επαλήθευση των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων από πελάτες, χρεώστες. Διαχωρισμός του μέρους της μακροπρόθεσμης απαίτησης το οποίο θα εισπραχθεί εντός της επόμενης χρήσεως και μεταφοράς του στο κυκλοφορούν ενεργητικό. Έλεγχος φερεγγυότητας.

- **Εγγυήσεις δοθείσες σε τρίτους**

Επαλήθευση των διαφόρων εγγυήσεων που έχουν δοθεί σε τρίτους ότι είναι σε ισχύ κατά το τέλος της χρήσεως.

- **Προκαταβολές κτήσεως παγίων**

Επαλήθευση ότι στα ανοιχτά υπόλοιπα τέλους χρήσεως των προκαταβολών κτήσεως παγίων περιλαμβάνονται προκαταβολές για πάγια τα οποία μέχρι τέλους της χρήσεως δεν έχουν παραληφθεί από την επιχείρηση.

❖ **Κυκλοφορούν ενεργητικό**

1. **Αποθέματα**

φυσική καταμέτρηση των αποθεμάτων, αποτίμηση και αναλυτική καταχώρησή τους.

2. **Απαιτήσεις**

Φυσική καταμέτρηση και έλεγχος φερεγγυότητάς τους. Πρέπει επίσης να προσέχονται κατά τις εργασίες τέλους χρήσεως οι ημερομηνίες λήξεως των συναλλαγματικών και επιταγών.

3. **Χρεόγραφα**

Ισχύουν ότι αναφέρουμε αμέσως παραπάνω για τις συμμετοχές στο κεφάλαιο των άλλων επιχειρήσεων

4. **Διαθέσιμα**

Φυσική καταμέτρηση των μετρητών του ταμείου και συμφωνία των υπολοίπων λογαριασμών των διαφόρων τραπεζικών καταθέσεων με τα αντίστοιχα υπόλοιπα των αντιγράφων που τηρούν οι τράπεζες και επαλήθευση του υπολοίπου αυτού με επιστολή των τραπεζών.

❖ **Μεταβατικοί λογαριασμοί**

Διαπίστωση ότι στους μεταβατικούς λογαριασμούς του ενεργητικού περιλαμβάνονται στο τέλος της χρήσεως ποσά τα οποία με βάση τις διατάξει της ισχύουσας νομοθεσίας ορθά περιλαμβάνονται.

❖ **Ίδια κεφάλαια**

Διαπίστωση ότι το κεφάλαιο της επιχείρησης που αναφέρουν τα λογιστικά βιβλία συμφωνεί με το αντίστοιχο που αναφέρεται στο σχετικό άρθρο του καταστατικού ή του εταιρικού και με το αντίστοιχο που αναφέρουν οι σχετικές διατάξει της νομοθεσίας.

❖ **Προβλέψεις**

1. Αγωγές τρίτων
2. Ληξιπρόθεσμες υποχρεώσεις
3. Εγγυήσεις προϊόντων
4. Συμβατικές ποινικές ρήτρες
5. Αποκατάσταση περιβάλλοντος χώρου
6. Επιστροφή εγγυήσεων στους πελάτες
7. Υποχρεώσεις για κάλυψη ελλειμμάτων ασφαλιστικών ταμείων
8. Πρόβλεψη για φόρους και τέλη
9. Πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την εταιρία
10. Πρόβλεψη εσόδων από πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές

- **Υποχρεώσεις**
- ✓ Έγγραφη επαλήθευση των υπολοίπων προμηθευτών και πιστωτών με τα αντίστοιχα των λογαριασμών της εταιρίας.
- ✓ Συμφωνία των υπολοίπων των δανείων με τα αντίστοιχα υπόλοιπα των αντιγράφων λογαριασμών που τηρούν οι τράπεζες και επαλήθευση του υπολοίπου αυτών
- ✓ Συμφωνία των υποχρεώσεων προς το δημόσιο και τα ασφαλιστικά ταμεία
- ✓ Συμφωνία των λοιπών υποχρεώσεων ώστε στο τέλος της χρήσεως να εμφανίζονται μόνο πραγματικές υποχρεώσεις
- **Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού**

Διαπίστωση ότι στους μεταβατικούς λογαριασμούς του παθητικού περιλαμβάνονται στο τέλος της χρήσεως τα ποσά τα οποία με βάση τις διατάξεις της ισχύουσας νομοθεσίας ορθά περιλαμβάνονται.

- **Λογαριασμοί τάξεως**

Διαπίστωση ότι στους λογαριασμούς τάξεως περιλαμβάνονται : αποθέματα καθώς και λοιπά περιουσιακά στοιχεία κυριότητας τρίτων καθώς, επίσης, και οι ληφθείσες εγγυήσεις καθώς και οι διάφορες δοθείσες εγγυήσεις.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ

Γενικά :

Κάθε επιχείρηση στο τέλος της χρήσης πραγματοποιεί τις λογιστικές εγγραφές τέλους χρήσεως. Οι λογιστικές εγγραφές τέλους χρήσεως ομαδοποιούνται στις εξής τέσσερις κατηγορίες εργασιών :

- Εγγραφές τακτοποιήσεως λογαριασμών και αποσβέσεων
- Εγγραφές προσδιορισμού αποτελέσματος εκμετάλλευσης
- Εγγραφές προσδιορισμού αποτελέσματος χρήσεως
- Εγγραφές διαθέσεως κερδών

Αρχές και κανόνες αποτίμησης

Αποτίμηση είναι η διαδικασία προσδιορισμού των χρηματικών ποσών, με τα οποία τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων καταχωρούνται και απεικονίζονται σε αυτές.

Αρχή της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής. Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων γίνεται με βάση την αρχή της τιμής κτήσεως ή του κόστους κτήσεως.

Αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας της επιχειρήσεως ή αρχή του going concern. Κατά την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της επιχειρήσεως θεωρείται ως δεδομένη η συνέχιση της δραστηριότητας της επιχείρησης.

Αρχή της πάγιας εφαρμογής των μεθόδων αποτίμησης. Οι μέθοδοι αποτίμησης εφαρμόζονται πάγια, χωρίς μεταβολές από χρήση σε χρήση.

Αρχή της συντηρητικότητας. Η αρχή της συντηρητικότητας εφαρμόζεται πάντοτε και ιδιαίτερα :

- Σε κάθε χρήση περιλαμβάνονται μόνο τα κέρδη που έχουν πραγματοποιηθεί μέσα σε αυτή, δηλαδή οι επιχειρήσεις δεν επιτρέπεται να σχηματίζουν πρόβλεψη εσόδου, αλλά στα έσοδα της χρήσεως περιλαμβάνονται μόνο τα δεδουλευμένα έσοδα, δηλαδή τα έσοδα που είναι βέβαια και εκκαθαρισμένα.

- Λαμβάνονται υπόψη όλοι οι πιθανοί κίνδυνοι και όλες οι πιθανές ζημίες που αφορούν την κλειόμενη ή τις προηγούμενες χρήσεις, έστω και αν οι σχετικές ενδείξεις άρχισαν να διαφαίνονται μετά το τέλος της κλειόμενης χρήσης, αλλά μέσα στην περίοδο περάτωσης των πράξεων κλεισίματος του ισολογισμού.

- Λογίζονται οι απαραίτητες αποσβέσεις και προβλέψεις ανεξάρτητα από το αν κατά τη χρήση προκύπτει καθαρό κέρδος ή ζημία, δηλαδή οι επιχειρήσεις δεν επιτρέπεται να διενεργούν αποσβέσεις στα χρησιμοποιούμενα πάγια ούτε να μην σχηματίζουν προβλέψεις.

Αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Τα έξοδα και τα έσοδα που αφορούν τη χρήση λογίζονται σε αυτή, ανεξάρτητα από το χρόνο της είσπραξής τους ή της πληρωμής τους , δηλαδή εφαρμόζεται η αρχή του δεδουλευμένου εσόδου και εξόδου σε αντίθεση με το δημόσιο λογιστικό όπου για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων του Δημοσίου εφαρμόζεται η αρχή του εισπραγμένου εσόδου και πληρωμένου εξόδου. Άμεση συνέπεια αυτής της παραδοχής είναι η αρχή της συσχέτισης εσόδων και εξόδων.

<u>Αρχή της χωριστής αποτίμησης των στοιχείων του ενεργητικού και του</u> **<u>παθητικού</u>.** Τα περιουσιακά στοιχεία των λογαριασμών του ενεργητικού και του παθητικού αποτιμώνται χωριστά.

<u>Αρχή της συμφωνίας του ισολογισμού ανοίγματος με τον ισολογισμό κλεισίματος της προηγούμενης χρήσεως</u>. Τα ποσά ανοίγματος των λογαριασμών της χρήσεως πρέπει αν συμφωνούν απόλυτα με τον ισολογισμό κλεισίματος της προηγούμενης χρήσεως.

Εγγραφές τακτοποιήσεως λογαριασμών και αποθεμάτων

Πάγια περιουσιακά στοιχεία

Η φορολογική νομοθεσία αναφέρει ότι τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών κατά ομοειδείς κατηγορίες τουλάχιστον με τα εξής στοιχεία :

- Η αξία κτήσεως ή το κόστος ιδιοκατασκευής του, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων
- Οι αποσβέσεις
- Η αναπόσβεστη αξία

Απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του και, συνακόλουθα , η λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμός της σε καθεμία χρήση.

Οι γενικές αρχές λογισμού των αποσβέσεων είναι οι εξής :

- Η διενέργεια αποσβέσεων για κάθε έτος είναι υποχρεωτική σύμφωνα με τη λογιστική αρχή της συντηρητικότητας.
- Η απόσβεση κάθε πάγιου είναι ανάλογη της ετήσιας μείωσης της αξίας του η οποία οφείλεται: α) στη χρησιμοποίησή του , β) στην πάροδο του χρόνου και γ) στην οικονομική απαξίωση.
- Οι αποσβέσεις διενεργούνται συστηματικά και ομοιόμορφα. Οι συντελεστές απόσβεσης προσδιορίζονται από την επιχείρηση ώστε η απόσβεση κάθε πάγιου να είναι ανάλογη της ετήσιας μείωσης της αξίας του, η οποία οφείλεται στη χρησιμοποίησή του, στην πάροδο του χρόνου και στην οικονομική απαξίωση.
- Οι αποσβέσεις πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης.

Υποτίμηση Ενσώματων Ακινητοποιήσεων.

Σε περίπτωση υποτίμησης ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου, άσχετα αν αυτό υπόκειται ή όχι σε απόσβεση, εφόσον η υποτίμηση προβλέπεται ότι θα είναι διαρκής, σχηματίζεται ανάλογη πρόβλεψη, σύμφωνα με τη λογιστική αρχή της συντηρητικότητας, ώστε η αποτίμηση του στοιχείου αυτού, κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού να γίνεται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής και της υποτίμενης τρέχουσας τιμής.

Αποθέματα

Οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να πραγματοποιούν πραγματικές (φυσικές) απογραφές των αποθεμάτων τους τουλάχιστον μια φορά μέσα σε κάθε χρήση και μάλιστα στο τέλος αυτής.

Τα αποθέματα στο βιβλίο απογραφών απογράφονται ιδιαιτέρως κατά υποκαταστήματα και αποθηκευτικό χώρο.

Τα αποθέματα αποτιμούνται καταρχήν στο κόστος κτήσεως, σύμφωνα με τη λογιστική αρχή του κόστους κτήσεως ή της τιμής κτήσεως. Εάν, όμως, η τιμή ρευστοποίησης (πώλησης) είναι μικρότερη της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής τότε, σύμφωνα με τη λογιστική αρχή της συντηρητικότητας, αποτιμούνται στην μικρότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως ή κόστους παραγωγής και τιμής ρευστοποιήσεως (πωλήσεως), δηλαδή στην τιμή ρευστοποίησης.

Απαιτήσεις

Οι απαιτήσεις διακρίνονται σε :

- Απαιτήσεις βεβαίας εισπράξεως
- Απαιτήσεις επισφαλούς εισπράξεως
- Απαιτήσεις ανεπίδεκτες εισπράξεως

Βεβαίας εισπράξεως είναι οι απαιτήσεις για τις οποίες δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ότι θα εισπραχθούν

Επισφαλείς απαιτήσεις είναι αυτές που την ημερομηνία συντάξεως του ισολογισμού υπάρχει η πιθανότητα ότι δε θα εισπραχθούν στο σύνολο τους ή κατά ένα ποσοστό.

Ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις είναι εκείνες που δε θεωρείται πιθανή η είσπραξή τους, δηλαδή, να καθίσταται βέβαιο και οριστικό ότι η είσπραξη της απαιτήσεως από τον πελάτη δε μπορεί αν εισπραχθεί με οποιοδήποτε τρόπο.

Για τις επισφαλείς απαιτήσεις , η επιχείρηση πρέπει να σχηματίσει σε βάρος των αποτελεσμάτων της χρήσεως πρόβλεψη, σύμφωνα με τη λογιστική αρχή της συντηρητικότητας για ενδεχόμενη ζημία την οποία θα υποστεί λόγω μη είσπραξης της άνω απαιτήσεως.

Οι ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις διαγράφονται από τα λογιστικά βιβλία λόγω της χρήσης που έγιναν ανεπίδεκτες, σύμφωνα με τη λογιστική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.

Διαθέσιμα

Οι διαφορές που μπορεί να προκύψουν κατά την καταμέτρηση των μετρητών του ταμείου (πλεονάσματα – ελλείμματα) καταχωρούνται στα ανόργανα αποτελέσματα.

Μεταβατικοί Λογαριασμοί Ενεργητικού Και Παθητικού

Οι μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού και παθητικού δημιουργούνται, κατά κανόνα, στο τέλος κάθε χρήσεως με σκοπό τη χρονική τακτοποίηση των εξόδων και εσόδων σύμφωνα με τη λογιστική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων , έτσι ώστε στα αποτελέσματα της να περιλαμβάνονται μόνο τα έσοδα και έξοδα που πράγματι αφορούν τη συγκεκριμένη αυτή χρήση σύμφωνα με τη λογιστική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.

Ειδικότερα **στους μεταβατικούς λογαριασμούς του ενεργητικού καταχωρούνται :**

- Τα έξοδα που πληρώνονται μεν στην κλειόμενη χρήση, ανήκουν όμως στην επόμενη ή επόμενες χρήσεις
- Τα έσοδα που ανήκουν στην κλειόμενη χρήση (δουλεμένα), αλλά δεν εισπράττονται μέσα σε αυτή, ούτε επιτρέπεται η καταχώρησή τους στη χρέωση προσωπικών λογαριασμών απαιτήσεων, επειδή δεν είναι ακόμη απαιτητά.

Επίσης, **στους μεταβατικούς λογαριασμούς του παθητικού καταχωρούνται :**

- τα έσοδα της επόμενης χρήσεως που προεισπράττονται
- Τα έξοδα που είναι δεδουλευμένα την κλειόμενη χρήση, δεν πληρώνονται όμως μέσα σε αυτή, ούτε είναι δυνατή η πίστωσή τους σε προσωπικούς λογαριασμούς, επειδή δεν είναι απαιτητά κατά το τέλος της χρήσεως.

Εγγραφές Προσδιορισμού Αποτελέσματος Εκμετάλλευσης

Σύμφωνα με την αρχή της καταρτίσεως του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως με λογιστικές εγγραφές που καθιέρωσε το Ε.Γ.Λ.Σ., ο λογαριασμός της γενικής εκμεταλλεύσεως καταρτίζεται έπειτα από μεταφορά σε αυτόν της αξίας των αποθεμάτων, οργανικών εξόδων και οργανικών εσόδων κατ ΄είδος έτσι, ώστε, από την ανάλυση του να προκύπτει το αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως.

Το κόστος πωληθέντων δεν προσδιορίζεται με λογιστικές εγγραφές στη γενική λογιστική. Το κόστος πωληθέντων προσδιορίζεται με λογιστικές εγγραφές στην αναλυτική λογιστική, όπως επίσης, στην αναλυτική λογιστική προσδιορίζεται με λογιστικές εγγραφές και το λοιπό λειτουργικό κόστος(διοικήσεως, διαθέσεως, κ.λ.π.). Με τα ποσά αυτά ενημερώνεται ο λογαριασμός 80 «Αποτελέσματα εκμετάλλευσης» της γενικής λογιστικής.

Εγγραφές Προσδιορισμού Αποτελέσματος Χρήσεως

Ο λογαριασμός 86 «Αποτελέσματα χρήσεως» χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσης. Χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των συνολικών καθαρών αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) που πραγματοποιούνται από το σύνολο των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας μέσα στη χρήση που κλείνει.

Στο λογαριασμό 86, στο τέλος της χρήσης, μεταφέρονται τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως και τα διάφορα άλλα έσοδα για να συσχετισθούν με τα έξοδα των λειτουργιών διοικητικής, ερευνών-ανάπτυξης και διαθέσεως. Στον ίδιο λογαριασμό μεταφέρονται επίσης τα χρηματοοικονομικά αποτέλεσμα (έσοδα-έξοδα), τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα(έσοδα, κέρδη, έξοδα, ζημίες) και οι μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις.

Από το συσχετισμό των παραπάνω στοιχείων προκύπτουν τα συνολικά καθαρά αποτελέσματα της κλειόμενης χρήσεως πριν από τη αφαίρεση των φόρων που βαρύνουν τα κέρδη π.χ. φόρος εισοδήματος.

Εγγραφές Διαθέσεως Κερδών

Ο λογαριασμός 88 «Διάθεση κερδών» χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσεως, όταν γίνεται διάθεση των κερδών, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά πίνακας διάθεσης καθαρών κερδών.

Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΉ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΏΝ ΤΑΞΕΩΣ

Λογαριασμοί Τάξεως

- Οι λογαριασμοί τάξεως είναι λογαριασμοί ειδικής κατηγορίας, στους οποίους απεικονίζονται και παρακολουθούνται χρήσιμες πληροφορίες καθώς και γεγονότα που δημιουργούν νομικές δεσμεύσεις, χωρίς να επιφέρουν άμεση ποσοτική μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας, η οποία, όμως μεταβολή, δεν είναι δυνατόν να επέλθει στο μέλλον.

- Οι λογαριασμοί τάξεως λειτουργούν πάντοτε αμοιβαία, κατά ζεύγη λογαριασμών, σε αυτόνομο λογιστικό κύκλωμα της ομάδας 10, χωρίς να υπάρχει δυνατότητα συλλειτουργίας τους με τους λογαριασμούς ουσίας και γενικής λογιστικής και της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως.

Με τους λογαριασμούς τάξεως παρακολουθούνται ιδίως:

- ✓ Αλλότρια περιουσιακά στοιχεία.
- ✓ Εγγυήσεις που λαμβάνονται από την οικονομική μονάδα για εξασφάλιση των απαιτήσεων της.
- ✓ Εγγυήσεις που παραχωρούνται από την οικονομική μονάδα για εξασφάλιση των υποχρεώσεών της.
- ✓ Αμφοτεροβαρείς και άλλης φύσεως συμβάσεις, κατά το ανεκτέλεστο μέρος τους.
- ✓ Διάφορες πληροφορίες και στατιστικά στοιχεία.

Αλλότρια και περιουσιακά στοιχεία

- Στο λογαριασμό 01 «αλλότρια περιουσιακά στοιχεία» ο οποίος συλλειτουργεί μόνο με το λογαριασμό 05 «δικαιούχοι αλλοτρίων περιουσιακών στοιχείων» παρακολουθούνται τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία τρίτων, τα οποία βρίσκονται στην κατοχή της οικονομικής μονάδας για διαφόρους λόγους.

- Ο λογαριασμός 01 χρεώνεται με την αξία των περιουσιακών στοιχείων τρίτων (πραγματική ή προϋπολογιστική) ή με λογιστικό ισότιμο, κατά την παραλαβή των περιουσιακών αυτών στοιχείων, με πίστωση του λογαριασμού 05, πιστώνεται δε όταν τα περιουσιακά στοιχεία επιστρέφονται στο δικαιούχο ή κατά οποιονδήποτε τρόπο παύουν να βρίσκονται στην κατοχή της οικονομικής μονάδας, με χρέωση του λογαριασμού 05. Η πίστωση του λογαριασμού 01 γίνεται με την αυτή αξία ή με το αυτό λογιστικό ισότιμο με το οποίο είχε χρεωθεί . (Ακύρωση Εγγραφής χρεώσεως).

Χρεωστικοί λογαριασμοί εγγυήσεων και εμπράγματων ασφαλειών

- Στο λογαριασμό 02 «Χρεωστικοί λογαριασμοί εγγυήσεων και εμπράγματων ασφαλειών», ο οποίος συλλειτουργεί μόνο με το λογαριασμό 06 «Πιστωτικοί λογαριασμοί εγγυήσεων και εμπράγματων ασφαλειών» παρακολουθούνται οι εγγυήσεις και οι εμπράγματες ασφάλειες που παραχωρούνται από τρίτους στην οικονομική μονάδα για εξασφάλιση απαιτήσεών της και καλής εκτελέσεως από αυτήν συμβάσεων με τρίτους (σχετικοί δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί 02.00 έως 02.09).

- Στον ίδιο λογαριασμό παρακολουθούνται ακόμα και οι εγγυήσεις και εμπράγματες ασφάλειες που η οικονομική μονάδα παραχωρεί σε πιστωτές της για εξασφάλιση υποχρεώσεων τους και καλής εκτελέσεως από αυτήν συμβάσεων με τρίτους (σχετικοί δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί 02.10 έως και 02.19)

Αναλυτική καταχώρηση στην απογραφή

- Όλα τα περιουσιακά στοιχεία κυριότητας τρίτων που βρίσκονται κατά το τέλος της χρήσεως στην επιχείρηση καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών ιδιαιτέρως, καθ'είδος και ποσότητα.

- Όλα τα περιουσιακά στοιχεία τρίτων, τα οποία στο τέλος της χρήσεως βρίσκονται στους χώρους της επιχείρησης, πρέπει να απογραφούν και να καταχωρηθούν στο βιβλίο απογραφών ιδιαιτέρως ως εμπορεύματα τρίτων για πώληση, πρώτες ύλες για επεξεργασία, έτοιμα προϊόντα τρίτων, μηχανήματα-αυτοκίνητα μισθωμένα, επιταγές ή συναλλαγματικές ή χρεόγραφα για εγγύηση, είσπραξη, ή φύλαξη.

Πληροφορίες στο προσάρτημα για τους λογαριασμούς τάξεως

- Στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων αναφέρονται οι εξής πληροφορίες σχετικά με τους λογαριασμούς τάξεως:

a) Εγγυήσεις και εμπράγματες ασφάλειες που χορηγήθηκαν από την επιχείρηση (παρατίθεται πίνακας κατά είδος και αιτίας εγγυήσεως και εμπράγματης εξασφαλίσεως).

b) Ανάλυση των λογαριασμών τάξεως.